

**A. I. N°** - 421694.0005/24-8  
**AUTUADO** - HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - TALES AUGUSTO LIGUORI DE CASTRO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 17/04/2025

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0055-03/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO/CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. 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 TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. 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. 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 a acusação fiscal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/05/2024, exige crédito tributário no valor de R\$ 62.061,72, 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\$ 7.224,50, 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\$ 6.141,41, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - **002.001.003**. Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023. Exigido o valor de R\$ 18.096,19, 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 janeiro a abril, junho, setembro, outubro e dezembro de 2022, janeiro a dezembro de 2023. Exigido o valor de R\$ 30.599,62, acrescido da multa de 60%.

O Autuado impugna o lançamento, às fls.76 a 90, articulando os argumentos resumidos a seguir.

**Infração 01** - frisa que de acordo com a fiscalização, a empresa teria incorrido em infração em razão da tomada de créditos que é vedada pela Lei 7.014/1996, mais especificamente, pelo inciso II, § 1º, do art. 29.

Explica que, em verdade, não se trata de mercadorias de uso e consumo e sim de embalagens que, segundo o art. 309, do RICMS-BA/12.

Nesse sentido, afirma que os materiais indicados do relatório de fiscalização podem ser enquadrados como embalagens, BOBINA PDV HI 80x450m (3049477), ETIQ BALANCA TERMICA 60X50 (3049477) e ETIQ OVERLAY 67x9.2 (3056600).

Colaciona à fl. 79 *print* de 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; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico”.

Pondera que não ocorre de maneira diferente com as etiquetas - ETIQ BALANCA TERMICA 60X50 (3049477) - que se enquadram no NCM 48.21.

Posto isto, assinala 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** - Registra que 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, a empresa autuada insistiu na utilização dos créditos, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração ora guerreado.

Esclarece que sempre cumpriu com suas obrigações tributárias, não reconhece a procedência da cobrança, que se revela indevida pelos motivos que passarão a serem expostos.

Frisa que a sua irresignação em face a ora guerreada lavratura se dá porque, em verdade, houve equívoco pela fiscalização em relação ao enquadramento fiscal das mercadorias analisadas. Afirma que errou o Autuante 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. Sobre esse aspecto, importa destacar 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. 298, do RICMS-BA/12.

Diz restar claro 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”. Assim, 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, imputar à Impugnante a infração de utilização indevida de créditos.

Menciona 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 acostada à fl. 81, 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.

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 improcedência do Auto de Infração.

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

Frisa 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 pela Autuada;
- (ii) Existem itens que, de fato devem ser considerados como isentos, no entanto, a fiscalização sinalizou como tributados;
- (iii) Outros itens foram devidamente tributados.

Acosta planilhas elaboradas para fins de identificação das alegações feitas.

Primeiramente, destaca os itens que não foram tributados porque eram isentos ou sujeitos à substituição tributária, conforme planilha que acosta às fls. 83 e 84. Em seguida, vejamos os itens que foram devidamente tributados, no entanto a fiscalização indicou como não pago, elencados nas tabelas às fls. 85 a 88.

Sendo assim, assevera se depreender que a Infração 03 não merece prosperar, vez que a autuação foi eivada de equívocos ora esclarecidos.

Infração 04 - revela que como se sabe, 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).

Observa que, no que tange aos meses seguintes listados no relatório, novamente 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. Isso porque:

1. possui regime especial para o diferimento do pagamento (anexos); e
2. a própria legislação prevê a possibilidade do diferimento do pagamento, § 2º, do art. 332, do RICMS-BA/12.

Declara que para comprovar a verossimilhança de tal alegação, anexa o histórico de a planilha de pagamentos por antecipação, bem como o extrato dos pagamentos extraídos do sistema da própria SEFAZ.

Assinala que, tendo sido o pagamento realizado, não subsistem razões para a manutenção da cobrança em relação a esta infração.

Requer, a produção de provas em todos os meios admitidos, especialmente a posterior juntada e apresentação de documentos, inclusive os originais dos ora apresentados, acaso impugnados.

Arremata mencionando que à vista do exposto, 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 improcedente. É o que se requer.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 150 a 160, articulando os seguintes argumentos.



Infração 01 - frisa que apesar de 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.

Observa que 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.

Registra 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.

Conclui mantendo a Infração 01.

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.

Depois de analisar os itens apontados pela Defesa, fl. 81, destaca que, diante do resultado da 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. Já no exercício de 2023 foram retiradas do levantamento as mercadorias: Algodão Bola - NCM 5601.2110, Bandeja Bolo - 5601.2110, consoante planilhas que colaciona às fls. 151 e 152.

Informa que foram refeitos os cálculos e os valores da infração foram reduzidos para, R\$ 1.426,02, em 2022 e R\$ 4.258,22, em 2023, demonstrativos às fls. 163 a 175.

Infração 03 - frisa que o Impugnante alega que no levantamento fiscal existem itens que estão enquadrados na substituição tributária, outros itens que devem ser considerados como isentos, bem como, há itens que foram devidamente tributados, consoante planilha que acostou às fls. 83 a 88.

Pondera que, de pois de analisar as mercadorias na planilha que acosta às fls. 153 a 155, constatou que a mercadoria Bata Inglesa - NCM 0701.1000 é isenta, e as mercadorias Cervejas 2203.0000, Donuts - NCM 1905.9090, Fettutine, Fusili, Gnocchi, Nhoque, Penne, Massa Folhada - NCMs 1902./2000/3000, Lubrific Three Bond - NCM 2710.1932, Mini Extravagante NCM - 1905.9090 e Pastrami Bov Ceratti - NCM 0210.2000 estão sujeitas a Substituição Tributária no Exercício de 2022.

E, conforme planilha que acosta às 155 a 157, no exercício de 2023 as mercadorias Fettutine, Fusili, Gnocchi, Nhoque, Penne, Massa Folhada - NCMs 1902./2000/3000, Lubrific Three Bond - NCM 2710.1932, constata essas mercadorias estão sujeitas a Substituição Tributária.

Declara que analisando a planilha anexada na defesa, fls. 83 a 88, constatou que chegou ao resultado constante à fl. 158 e demonstrativos às fls. 177 a 191.

Observa que o Autuado alega em sua defesa que diversos itens foram devidamente tributados e que foram indicados pela fiscalização como não pagos. Diz que esta afirmação não corresponde a 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.

Explica 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, fl. 157.

Assevera que como se verifica neste exemplo que a NFC-e devidamente tributada não compõe o cálculo do imposto cobrado, ou seja, o imposto a pagar para este item no mês de maio/2022 considera somente as 02 (duas) em que o imposto é devido.

Sustenta que o exemplo supra serve para os demais itens e notas listadas na defesa, tanto para o exercício de 2022, quanto o exercício 2023. Para dirimir quaisquer dúvidas, segue em anexo um novo Relatório Analítico contendo somente as NFC-e que foram efetivamente consideradas para o cálculo da infração.

Salienta que ficou claro que a empresa autuada dá tratamento diverso para o mesmo item, dentro do mesmo mês, no mesmo exercício, causando uma estranheza em relação a infração e a defesa apresentada. Cabe ao autuado apresentar uma justificativa de como se dá a ocorrência deste fato, de como é possível que dentro do período (mês e ano) alguns produtos ora são tributados, ora não.

Diante do resultado da reanálise, foram retirados do cálculo da infração os itens conforme a tabela às fls. 153 a 157 e refeitos os cálculos e os valores da infração foram reduzidos para, R\$ 6.200,14, em 2022 e R\$ 4.561,30, em 2023, conforme demonstrativos que colaciona às fls. 176 a 191.

Infração 04 - observa que os argumentos apresentados pelo Impugnante na defesa, referentes a Infração nº 04 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 art. 332, do RICMS-BA/12.

Afirma que a Infração 04 fica mantida na sua totalidade.

#### CONCLUSÃO

Assinala que analisados os argumentos e provas documentais apresentados na peça defensiva do Contribuinte, modifica o valor do crédito lançado no Auto de Infração, das seguintes infrações:

- Infração 02 - Utilização de Crédito Indevido Referente a Mercadorias com ICMS Substituído que passa de R\$ 1.578,44 em 2022 e de R\$ 4.562,97 em 2023 para R\$ 1.426,02 em 2022 e R\$ 4.258,22, em 2023, conforme novos demonstrativos em anexo.
- Infração 03 - Falta de Recolhimento de ICMS Operação Tributada como Não Tributada - que passa de R\$ 10.751,64 em 2022 e R\$ 7.344,55 em 2023 para R\$ 6.200,14, em 2022 e R\$ 4.561,30 em 2023, conforme novos demonstrativos em anexo.

O Autuado apresenta manifestação às fls. 195 a 199, articulando os seguintes argumentos.

Inicialmente destaca que segue convicta de que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente.

Infração 01 - diz 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, se trata de imposição legal.

Menciona 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.”*

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

Reafirma 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, o contribuinte estaria atuando de maneira irregular, sob a ótica da legislação consumerista.

Afirma que se trata de insumo essencial para o seu processo produtivo, posto que ele não poderia trabalhar ilicitamente. E 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, sustenta que esta infração deve ser julgada improcedente.

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

Frisa 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. Cita que o exposto no Parecer DITRI 11219/2010:

*“[...] 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 rt. 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.

Nesse sentido, 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.

Infração 03 - destaca que próprio 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 o autuado pela total improcedência do Auto de Infração.

Infração 04 - Em relação a esta infração reitera 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

Reafirma que, 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).

Esclarece 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.



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

Conclui pugnando pela improcedência da Infração 04 em sua inteireza.

O Autuante presta nova informação fiscal à fl. 214, assinalando que tomou ciência da manifestação do contribuinte às fls. 195 a 199, onde são repetidos os mesmos argumentos já analisados exaustivamente na Informação Fiscal, portanto, informa que nada mais tem a acrescentar.

## 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 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 inquirir 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.

Asseverou que, diante do resultado da 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. Já no exercício de 2023 foram retiradas do levantamento as mercadorias: as Massas não derivadas de farinha de trigo Algodão Bola - NCM 5601.2110, Bandeira Bolo - 5601.2110, consoante planilhas que colaciona às fls. 151 e 152.

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\$ 1.426,02, em 2022 e R\$ 4.258,22, para 2023, conforme demonstrativo às fls. 163 a 175.

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 às Massas não derivadas de farinha de trigo Algodão Bola - NCM 5601.2110, Bandeira Bolo - 5601.2110, por não estarem sujeitos 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\$ 5.684,24, sendo R\$ 1.426,02, em 2022 e R\$ 4.258,22, em 2023, conforme novos demonstrativos que anexa às fls. 161 a 175 e CD à fl. 161.

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 67.

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 carregadas aos autos pelo Impugnante acostou às fls. 153 a 157, 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:

Sustentou que, de pois de analisar as mercadorias na planilha que acosta às fls. 153 a 155, constatou que a mercadoria Bata Inglesa - NCM 0701.1000 é isenta, e as mercadorias Cervejas 2203.0000, Donuts - NCM 1905.9090, Fettutine, Fusili, Gnocchi, Nhoque, Penne, Massa Folhada - NCMs 1902./2000/3000, Lubrific Three Bond - NCM 2710.1932, Mini Extravagante NCM - 1905.9090 e Pastrami Bov Ceratti - NCM 0210.2000 estão sujeitas a Substituição Tributária no Exercício de 2022.

E, conforme planilha que acosta às fls. 155 a 157, no exercício de 2023 as mercadorias Fettutine, Fusili, Gnocchi, Nhoque, Penne, Massa Folhada - NCMs 1902./2000/3000, Lubrific Three Bond - NCM 2710.1932, constata essas mercadorias estão sujeitas a Substituição Tributária.

Observa que o Autuado alega em sua defesa que diversos itens foram devidamente tributados e que foram indicados pela fiscalização como não pagos. Diz que esta afirmação não corresponde a 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.

Explica 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, fl. 157.

Assevera que como se verifica neste exemplo que a NFC-e devidamente tributada não compõe o cálculo do imposto cobrado, ou seja, o imposto a pagar para este item no mês de maio/2022 considera somente as 02 (duas) em que o imposto é devido.

Sustenta que o exemplo supra serve para os demais itens e notas listadas na defesa, tanto para o exercício de 2022, quanto o exercício 2023. Para dirimir quaisquer dúvidas, segue em anexo um novo Relatório Analítico contendo somente as NFC-e que foram efetivamente consideradas para o cálculo da infração.

Salienta que ficou claro que a empresa autuada dá tratamento diverso para o mesmo item, dentro do mesmo mês, no mesmo exercício, causando uma estranheza em relação a infração e a defesa apresentada. Cabe ao autuado apresentar uma justificativa de como se dá a ocorrência deste fato, de como é possível que dentro do período (mês e ano) alguns produtos ora são tributados, ora não.

Diante do resultado da reanálise, foram retirados do cálculo da infração os itens conforme a tabela às fls. 153 a 157 e refeitos os cálculos e os valores da infração foram reduzidos para, R\$ 6.200,14, em 2022 e R\$ 4.561,30, em 2023, conforme demonstrativos que colaciona às fls. 176 a 191.

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, com a convergência entre a descrição e o correspondente NCM e item elencado no Anexo 1, do RICMS-BA/12, vigente no exercício da ocorrência do fato gerador. .

Concluo que a exigência fiscal da Infração 03 subsiste parcialmente no valor total de R\$ 10.761,44, sendo R\$ 6.200,14 em 2022 e R\$ 4.561,30, em 2023, fl. 158, de acordo com os demonstrativos às fls. 177 a 191 e CD à fl. 161.

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.

Constatado 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 a suas alegações.

Assim, subsiste a exigência fiscal consubstanciada na Infração 04.

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

**DEMONSTRATIVO COMPARATIVO AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO**

Infrações	AUTO DE INFRAÇÃO	INFORMAÇÃO FISCAL	JULGAMENTO	MULTA	DECISÃO
01	7.224,50	7.224,50	7.224,50	60%	PROCEDENTE
02	6.141,41	5.684,24	5.684,24	60%	PROC. EM PARTE
03	18.096,19	10.761,44	10.761,44	60%	PROC. EM PARTE
04	30.599,62	30.599,62	30.599,62	60%	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>62.061,72</b>	<b>54.269,80</b>	<b>54.269,80</b>		

Concluo pela subsistência parcial da autuação.

Ante 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 421694.0005/24-8, lavrado contra **HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 23.670,18**, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos VII “a”, II “d”, 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\$ 30.599,62**, 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, 26 de março de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA