

A. I. Nº
AUTUADO
AUTUANTE
ORIGEM
PUBLICAÇÃO

- 421694.0007/24-0
- HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.
- TALES AUGUSTO LIGUORI DE CASTRO
- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
- INTERNET – 17/04/2025

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0062-03/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. 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 carreia aos autos elemento capaz de elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de Nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

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, articulando os argumentos resumidos a seguir.

Frisa que a presente impugnação objetiva demonstrar a improcedência das infrações apontadas, uma vez que: (i) o auto de infração encontra-se eivado de vícios que maculam o procedimento administrativo; (ii) a autuação ocorreu por mero equívoco da autoridade fiscalizadora, pois, conforme será minuciosamente demonstrado não incorreu em qualquer das condutas apontadas.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Menciona que antes de adentrar o mérito da defesa, convém demonstrar que o auto de infração se encontra eivado de vício que macula todo o processo administrativo: indica CNPJ inexistente. Conforme se depreende da análise do auto de infração e da imagem que colaciona, o auto de infração indica um CNPJ distinto da empresa autuada, sendo evidente o erro na indicação do número de identificação desta peticionante. Nesse sentido, nos termos do art. 142, do CTN, reza que cabe à autoridade administrativa proceder com a apuração e constituição do crédito tributário, estabelecendo, para tanto, parâmetros a fim de garantir que o ato administrativo seja operado no âmbito da legalidade.

Prossegue destacando que, para ser atendida que tal premissa, faz-se necessário que seja apurado a ocorrência do fato gerador, a matéria tributária a qual ele está vinculado, as circunstâncias envolvidas no seu enquadramento, bem como a indicação dos dispositivos violados, de tal modo que se garanta ao sujeito passivo a identificação, correlação com a verdade material e, consequentemente, o exercício do seu direito de defesa.

Frisa que, nesse sentido, em âmbito estadual, o Código Tributário e de Rendas do Estado da Bahia, em seu art.129, § 1º, prevê as exigências que o Auto de Infração ao ser lavrado deve conter. Contudo tal exigência não foi integralmente atendida no caso em tela, uma vez que, no que a identificação do autuado foi realizada de maneira incorreta. Para além disso, não há no Auto de Infração relatório circunstanciado dos fatos que embasaram a referida notificação. Como pode ser observado, a autoridade fiscal limitou-se apenas a elencar os dispositivos supostamente violados, sem contextualizar, nem correlacionar os fatos que ensejaram a aplicação das penalidades ora impugnadas.

Destaca que as informações relacionadas se demonstram imprescindíveis não somente para o exercício da ampla defesa do contribuinte, mas também para justificar a aplicabilidade e a eventual possibilidade da revisão de lançamento.

Arremata assinalando que o Auto de Infração deve ser decretado nulo, tendo em vista que não foram cumpridas as exigências inerentes ao ato de lançamento, conforme previsão da Lei n. 3.956/81 - COTEB.

DO MÉRITO

Afirma que atua em observância as legislações tributárias, não tendo sido cometida qualquer irregularidade. Conforme restará esclarecido ao fim desta defesa, ocorreu por mero equívoco da autoridade fiscalizadora, motivo pelo qual não deve ser imputada qualquer penalidade.

Infração 01 - Observa 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, do § 1º, do art. 29.

Afirma que não se trata de mercadorias de uso e consumo e sim de embalagens que, segundo o art. 309, do RICMS/BA, é hipótese de crédito fiscal.

Elenca os materiais indicados do relatório de fiscalização podem ser enquadrados como embalagens: BOBINA PDV HI 80X40M.

Infração 01

Que não deveria usar o crédito

ITENS	LEGISLAÇÃO
3043568 BOBINA PDV HI 80X40M	embalagem
3049477 ETIQ BALANCA TERMICA 60X50	embalagem
3056600 ETIQ OVERLAY 67X9.2 BOPP NEUTRA	embalagem

Diz 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; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico”.

Assevera que não ocorre de maneira diferente com as etiquetas – ETIQ BALANCA TERMICA 60X50 – que se enquadram no NCM 48.21. Posto isto, esta infração deve ser julgada improcedente em razão do equívoco no tratamento da mercadoria de embalagem (geradora de créditos).

Infração 02 - Utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Destaca 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.

Observa que sempre cumpriu com suas obrigações tributárias, não reconhece a procedência da cobrança, que se revela indevida.

Menciona que a irresignação em face a ora guerreada lavratura se dá porque, em verdade, houve equívoco pela fiscalização em relação ao enquadramento fiscal das mercadorias analisadas. Nesse sentido, errou o agente ao classificar como substituídos produtos que não estão sob esse regime.

Registra que o 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. 286, do RICMS-BA/12.

Diz restar demonstrado 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.

Dito isto, para melhor elucidar os equívocos cometidos na fiscalização que originou o presente auto e, em seguida, constatar a verossimilhança das alegações feitas, elaborou planilha que colaciona à fl.79, relacionando o produto com seu respectivo NCM e, em sequência não só a informação se consta ou não no anexo, como também a alíquota.

Infração 02

Segundo o fiscal mercadoria ST -2022/ 2023		
ITENS	NCM	LEGISLAÇÃO ANEXO I 2023
ALGODAO BOLA SLOW 50G	56012110	19% - NCM NÃO FAZ PARTE DA ST
ALGODAO TOPZ BOLA 95G	56012110	19% - NCM NÃO FAZ PARTE DA ST
BEB MISTA J DANIELS COCA LT 350ML	22089000	O MESMO PERTENCE A ST - TEOR ALCOOLICO 5%
CHOC AO LTE BIS LACTA XTRA 45G	19053200	O MESMO PERTENCE A ST
CROISSANT FARINE CHOC 5KG	19059090	19% - SALGADO NÃO FAZ PARTE DA ST
CROISSANT FARINE TRAD 5KG	19059090	19% - SALGADO NÃO FAZ PARTE DA ST
GIN E TONIC TANQUERAY 275ML	22089000	O MESMO PERTENCE A ST - TEOR ALCOOLICO 6,5%
HAMB BOV AURORA COST 350G	2023000	19% - SALGADO NÃO FAZ PARTE DA ST
MINI PAO ITA HOMEBAKE CONG 300G	19012000	19% - SALGADO NÃO FAZ PARTE DA ST
PIZZA SG SL CHEF NUTRI MARGUER 120G	19059090	19% - SALGADO NÃO FAZ PARTE DA ST
PAO CIABAT GRAOS HOMEBAKE CONG 300G	19012000	19% - SALGADO NÃO FAZ PARTE DA ST
PAO HAMB CROC HOMEBAKE CONG 300G	19012000	19% - SALGADO NÃO FAZ PARTE DA ST
ISOTONICO POWERADE MOUTAIN B 500ML	22029900	O MESMO PERTENCE A ST - BEBIDA ENERGETICA EM EMBALAGEM. PET
ISOTONICO POWERADE UVA 500ML	22029900	O MESMO PERTENCE A ST - BEBIDA ENERGETICA EM EMBALAGEM. PET
VODKA SMIRNOFF ICE LT 269ML	22089000	O MESMO PERTENCE A ST - TEOR ALCOOLICO 6%

Sustenta que o reiterado equívoco do Autuante não pode onerar o contribuinte de forma a causar enriquecimento sem causa ao fisco. Diz ser por esta razão que roga pela total improcedência do Auto de Infração n. 4216940007/24-0.

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

Observa 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.

Informa que elaborou as planilhas para fins comprovações (Doc. 3, Doc. 4, Doc. 5). Sendo assim, sustenta que a Infração 03 não merece prosperar, vez que a autuação foi evitada de equívocos ora esclarecidos.

Infração 04 - Revela 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).

Assim, no que tange aos meses s 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: i) A própria legislação prevê a possibilidade do diferimento do pagamento. Reproduz o teor do § 2º, do art. RICMS-BA/12, fl. 81.

Diz que para comprovar a verossimilhança de tal alegação, em anexo está o histórico de a planilha de pagamentos por antecipação (Doc. 6, Doc. 7), bem como o extrato dos pagamentos extraídos do sistema da própria SEFAZ. Assim, considerando que o pagamento foi realizado, não subsistem 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.

CONCLUSÃO

Pondera que a vista do exposto, considerando os equívocos levantados, este Conselho verificará, se refeito o demonstrativo de débito referente a esta infração, que, em verdade, se tratou de um equívoco do Autuante, de modo que a infração deve ser julgada improcedente.

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

Infração 01 - 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. 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 IMFC-e impressa para o consumidor ou para etiquetas de preço de mercadoria e, assim sendo, devem ser classificadas como materiais de consumo.

Arremata frisando que Infração 01 fica mantida na íntegra.

Infração 02 - diz 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 dos produtos.

Informa 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.

Destaca 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.

Infração 03 - O Impugnante alega que existem itens que estão enquadrados na substituição tributária, bem como há outros itens que devem ser considerados como isentos.

Destaca que analisando a planilha anexada na defesa, chegou ao resultado que discrimina planilha acostada às fls.190 a 194:

No tocante ao exercício de 2022, 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, destaca 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.

Menciona ainda que o autuado alega em sua defesa que diversos itens foram devidamente tributados e que foram indicados pela fiscalização como não pagos. 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.

Explica que o Relatório Analítico emitido pelo sistema e anexado ao processo em formato Excel (.xlsx) mostra a totalidade das NFC-es, contudo, ao calcular o imposto devido somente são consideradas as notas em que os itens não foram tributados.

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.

Afirma 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.

Observa que o supracitado exemplo 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, no CD colacionado à fl. 199.

Salienta restar 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.

Afirma que, diante do resultado da reanálise, foram retirados do cálculo da infração os itens conforme a tabela na qual consta os cálculos e discrimina os valores da infração que foram reduzidos para: R\$ 10.746,42 em 2022 e R\$ 10.277,82 em 2023.

Infração 04 - observa que os argumentos apresentados pelo Impugnante na defesa, referentes a essa infração 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.

Pugna pela manutenção da Infração 04.

Arremata assinalando que analisados os argumentos e provas documentais apresentados na peça Defensiva, modifica o 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, articulando as seguintes ponderações.

Destaca que, conforme Informação Fiscal, em análise da defesa apresentada em face do presente Auto de Infração, a Autoridade Fiscalizadora entendeu que parte dos argumentos suscitados não mereciam prosperar, por isso, manteve a autuação parcialmente.

Ocorre que, a Autuada segue convicta de que o auto de infração deve ser julgado totalmente improcedente, razão pela qual se manifesta da seguinte forma.

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

Assevera que a infração procede, tendo em vista que já existem acórdão do CONSEF no sentido de que etiquetas caracterizariam material de uso e consumo.

Afirma que 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. Assevera se tratar 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.

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

Observa 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. Diz que se trata de insumo essencial para o seu processo produtivo, posto que ele não poderia trabalhar ilicitamente.

Pondera que por mais que o Autuante 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, esta infração deve ser julgada improcedente.

Infração 02 - Utilização indevida crédito de ICMS referente à aquisição de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Observa acatou mais algumas 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.

Assevera 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, consoante exposto no Parecer DITRI 11219/2010, cujo trecho reproduz à fl. 245.

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.

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

Frisa que o reiterado equívoco do Autuante não pode onerar o contribuinte de forma a causar enriquecimento sem causa ao fisco.

Roga pela improcedência da autuação.

Infração 04 - 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).

Diz restar esclarecido, 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.

Arremata frisando, esta infração deve ser julgada improcedente em razão do erro por parte do

Fiscal no tratamento da mercadoria.

Arremata sustentado que os equívocos apontados pelo Autuante demonstram o despropósito da autuação, de modo que o lançamento deve ser julgado improcedente em sua inteireza.

O Autuante presta nova informação fiscal à fl. 261, destacando que tomou ciência da manifestação do contribuinte às fls. 243 a 246, onde são repetidos os mesmos argumentos já analisados exaustivamente na Informação Fiscal. Portanto, nada a acrescentar.

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 expedito, 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 comprehensível, 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), ETIQ 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, conlúo 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.

Constatou 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 conlúo 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 equivada 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 ocorreu 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 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.

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.

Constatou de análise no teor da Defesa e nos esclarecimentos prestados pelo Autuante que o sujeito passivo não carreou 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 expedito, conluso 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	JULGA-MENTO	MULTA	DECISÃO
01	8.082,18	8.082,18	8.082,18	60%	PROCEDENTE
02	10.492,20	9.973,39	9.973,39	60%	PROC. EM PARTE
03	27.741,10	21.024,24	21.024,24	60%	PROC. EM PARTE
04	63.738,84	63.738,84	63.738,84	60%	PROCEDENTE
TOTAIS	110.054,32	102.818,65	102.818,65		

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 421694.0007/24-4, lavrado contra **HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 39.079,81**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, 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\$ 63.738,84**, 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, 31 de março de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA