



**ACÓRDÃO Nº:** 078/2023  
**PROCESSO Nº:** 2018/6640/500602  
**TIPO:** RECURSO VOLUNTÁRIO  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 2018/001192  
**RECORRENTE:** ATACADAO R S LTDA  
**INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:** 29.449.376-0  
**RECORRIDA:** FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

## EMENTA

ICMS. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL REGISTRADAS COMO ISENTAS OU COM ALÍQUOTA MENOR QUE A DEVIDA. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS ISENTAS. PROCEDÊNCIA PARCIAL – É devido o lançamento do crédito tributário que exige ICMS sobre operações internas, quando comprovada tributação menor que a devida ou saídas de mercadorias com isenção, excetuadas operações comprovadamente isentas.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração de nº 2018/001192, lavrado em desfavor de Atacadão RS Ltda, exige ICMS recolhido a menor nas saídas de mercadorias com tributação normal, em operações com ECF, registradas como isentas ou então tributadas com alíquota menor que a devida, sendo 7% ou 12%, nos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016.

Foram reclamados os seguintes valores: R\$ 36.141,23 (trinta e seis mil, cento e quarenta e um reais e vinte e três centavos), campo 4.11, R\$ 109.365,09 (Cento e nove mil, trezentos e sessenta e cinco reais e nove centavos), campo 5.11, R\$ 34.417,27 (Trinta e quatro mil, quatrocentos e dezessete reais e vinte e sete centavos), campo 6.11 e R\$ 220.730,73 (Duzentos e vinte mil, setecentos e trinta reais e setenta e três centavos), relativo ao campo 7.11.



e

f



Foram juntados ao processo os respectivos levantamentos e demais documentos que embasam as reclamações (fls. 05/55).

O sujeito passivo foi intimado do auto de infração por via postal e compareceu ao processo, tempestivamente, alegando conforme a boa síntese da sentença singular.

Sobreveio a decisão monocrática em que a julgadora assim explana:

“As pretensões fiscais encontram respaldo na legislação tributária, assim como as penalidades sugeridas são condizentes com os ilícitos descritos;

O sujeito passivo está devidamente identificado no auto de infração, a intimação é válida, a impugnação ao auto de infração é tempestiva e foi apresentada por advogado, regularmente constituído nos termos do caput do Art. 20 da lei nº 1.288/01.

Rejeito a preliminar de nulidade por erro na determinação da infração face a alegação da existência de produtos isentos aos quais teriam sido aplicados alíquotas de 17% e 18%. O ICMS recolhido a menor refere-se a débito apurado a menor nas saídas de mercadorias com tributação normal, em operações com ECF, conforme demonstrado nos levantamentos.

Verificamos que o entendimento da auditora que realizou a revisão dos trabalhos está correto, tendo em vista que a exigência tributária em questão é decorrente de operações em ECF de mercadorias com tributação normal como não tributadas ou com redução de base de cálculo, gerando as diferenças a menor na apuração.”

Rechaçou par-e-passo todas as alegações da defesa e trouxe à colação a legislação de regência para ao final, conhecer da impugnação, negar-lhe provimento e julgar procedente o auto de infração de nº 2018/001192.

Em grau de recurso, tempestivo e legítimo, o sujeito passivo juntou sua peça recursal (fls. 115/125) em que repisa os argumentos da peça impugnatória, com ênfase de que os hortifrutigranjeiros como: maçã, caqui, ameixa, mandioca, melão, moranguinho e pera verde são contemplados pela isenção e os produtos da cesta básica, com redução de base de cálculo.

A Representação Fazendária, conforme manifestação de fls. 126/127, expõe que o sujeito passivo alega erros na elaboração dos levantamentos em face



e  
f



da inclusão de mercadorias isentas como sendo tributadas e mercadorias com redução de base de cálculo, por serem da cesta básica. Em vista desses desacertos recomendou a reforma da sentença singular para que seja julgada procedente em parte a autuação.

Submetido a julgamento o auto de infração, na data de 23 de fevereiro de 2022, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais – COCRE expediu a Resolução de nº 002/2022, com decisão para colocar o processo em diligência para que o autor do lançamento, ou seu substituto, elabore novo levantamento com a exclusão dos documentos fiscais cujos produtos sejam isentos, conforme Art. 2º, inciso XX, alíneas “a” e “f” do Decreto nº 2.912/06, bem como produtos da cesta básica, previstos no Art. 8º, inciso XLIII do mesmo decreto.

Em cumprimento à resolução o autor do feito anexou mídia CD e novos levantamentos fiscais, de fls. 133 a 195, Termo de Aditamento de fls. 196 e Despacho/MJPC de nº 000013/2022, onde se manifesta afirmando que do levantamento fiscal foram retirados os produtos de que trata o Art. 2º, inciso XX, alínea “f” do Decreto nº 2.912/06, bem como feita redução de base de cálculo de 38,89% do produto arroz, em conformidade ao Art. 8º, inciso XLIII do mesmo decreto.

O sujeito passivo foi intimado do Termo de Aditamento em 22/08/2022, apresentando novamente recurso ao COCRE onde argumenta que mesmo após as devidas correções ao levantamento fiscal os mesmos permanecem com outros erros materiais no que se refere à tributação equivocada de produtos enquadrados na cesta básica, os quais devem ser tributados por meio da alíquota de 7%, conforme legislação tributária vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Segue alegando que ante a vasta quantidade de erros materiais perpetrados à lavratura do auto de infração não restam dúvidas de que o mesmo se encontra maculado de nulidade, implicando em manifesto cerceamento ao direito de defesa.

Ao final, solicita nova retificação dos levantamentos especiais anexos à autuação para que seja promovida a correção da tributação aplicada sobre determinados produtos, os quais faz citação, para que seja reajustada a base de cálculo destes itens, no exercício de 2013, com aplicação de alíquota efetiva de 7%, uma vez se tratarem de produtos integrantes da cesta básica.



8

✓



Requer ainda a nulidade do auto de infração em vista aos inúmeros casos de erros materiais identificados na lavratura do mesmo, os quais implicam em manifesto cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

É o relatório.

## VOTO

Trata a autuação de exigência de ICMS referente a débito lançado a menor nas saídas de mercadorias com tributação normal (17% e 18%), em operação com ECF, como sendo isentas ou tributadas à alíquota menor, correspondente a 7% ou 12%.

Vistos e discutidos os autos processuais aqui em análise, tem-se que o sujeito passivo foi devidamente cientificado do lançamento; o recurso voluntário impetrado é próprio e tempestivo, razão pela qual do mesmo tomo conhecimento.

O representante do sujeito passivo se encontra constituído nos termos do Art. 20, caput da Lei nº 1.288/01, com redação dada pela Lei nº 2.521/11; da mesma forma o autuante investido de competência legal para a constituição do crédito tributário.

Inicialmente cumpre-nos explicar que no recurso voluntário não constam preliminares.

Em análise ao mérito da autuação tenho que não há muito que discorrer. A matéria não tem complicadores, é flagrante a desobediência à legislação tributária. Constatase que o histórico da infração é claro, indicando o recolhimento a menor do imposto devido a débito lançado a menor nas saídas de mercadorias com tributação normal (17% e 18%), em operação com ECF, como sendo isenta ou com tributação à alíquota de 7% ou 12%.

Como anteriormente mencionado, os artigos utilizados para o enquadramento legal da infração e penalidade são próprios e específicos para retratar a subsunção do fato à norma.

Verifica-se que a infração foi capitulada no Art. 44, inciso III da Lei nº 1.287/01 e Art. 45, inciso XVII da Lei nº 1.287/01, com redação dada pela Lei nº 2.549/11, abaixo reproduzidos:



e

✓



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

**Art. 44.** São obrigações do contribuinte e do responsável:

III – emitir, **com fidedignidade**, documento fiscal correspondente a cada operação ou prestação, tributada ou não, inclusive sujeita ao regime de substituição tributária, ainda que dispensada a escrituração;

**Art. 45.** É vedado ao contribuinte e ao responsável:

XVII - omitir informações, **prestá-las incorretamente** ou apresentar arquivos e respectivos registros em meios magnético, óptico, eletrônico, digital ou similar em desacordo com a legislação tributária; (Redação dada pela Lei 2.549 de 22.12.11).

Da instrução processual se extrai a comprovação dos fatos alegados pela autoridade fiscal de que se efetuaram vendas, via emissor de cupom fiscal, onde os produtos que possuem alíquota normal, definidas pela legislação como 17% e 18% na operação interna, tiveram tratamento de isenção ou tributação à alíquota de 7% ou 12%, portanto, menor que a devida.

A alegação de mérito constante do recurso voluntário é a de que no lançamento constariam produtos isentos, como frutas frescas e produtos in natura constantes do Art. 2º, inciso XX, alínea “f” do Decreto nº 2.912/06, bem como produtos componentes da cesta básica, assim, beneficiados com redução de base de cálculo que equivale à tributação à alíquota de 7%, conforme disposto no Art. 8º, inciso XLIII do RICMS/TO.

Desta feita, em primeira análise quando do julgamento do lançamento em epígrafe, em verificação a tal fato, houve por bem ser o julgamento convertido em diligência para que o autuante realizasse o devido expurgo dos produtos que se encaixavam nos já mencionados dispositivos legais de isenção ou redução de base de cálculo, sendo assim procedido, conforme demonstrado em levantamentos fiscais acostados às fls. 133 a 195.

Tal saneamento alterou significativamente a exigência tributária, que foi reduzida para os seguintes valores: R\$ 3.507,61 (Três mil, quinhentos e sete reais e sessenta e um centavos), campo 4.11, R\$ 97.196,55 (Noventa e sete mil, cento e noventa e seis reais e cinquenta e cinco centavos), campo 5.11, R\$ 29.291,10 (Vinte e nove mil, duzentos e noventa e um reais e dez centavos), campo 6.11 e R\$ 127.892,58 (Cento e vinte e sete mil, oitocentos e noventa e dois reais e cinquenta e oito centavos) relativo ao campo 7.11.



e  
f



Abro aqui um parêntese para esclarecer que os valores da autuação permanecem aqueles definidos no lançamento exordial, ainda que os obtidos e demonstrados nos novos levantamentos tenham reduzindo a exigência tributária e constem de Termo de Aditamento de fls. 196 a 200.

Ocorre que o Termo de Aditamento foi exarado de forma intempestiva, contrariamente à disposição legal constante do §4º do Art. 36 da Lei nº 1.288/01, que aqui transcrevo:

**Art. 36.** Iniciado o PAT, o auto de infração **somente pode ser emendado por termo de aditamento**, quando, em cada caso:

I – houver necessidade de alterar:

a) situação prevista no artigo anterior;

b) a tipificação legal da infração;

II – a averiguação ou exame técnico em documento, livro, objeto ou mercadoria a que se refere o procedimento, resultar na:

a) existência de fato sobre o qual o sujeito passivo não tenha tido oportunidade de manifestar-se;

b) modificação da base de cálculo e alíquota aplicável de modo a tornar a obrigação tributária mais gravosa para o sujeito passivo.

§1º Do aditamento faz-se ciente o sujeito passivo, devolvendo-se-lhe o prazo para pagamento ou impugnação.

§2º Constatada nova infração durante a averiguação ou exame técnico em documento, livro, objeto ou mercadoria, lavra-se auto de infração distinto.

§3º O comparecimento espontâneo do sujeito passivo ao processo supre a intimação e o termo de ingresso no feito.

**§4º Proferida, nos autos, a decisão de primeira instância fica preclusa a oportunidade de aditar o auto de infração.**

§5º Na impugnação direta ao COCRE o auto de infração pode ser alterado por termo de aditamento. (Redação dada pela Lei nº 2.127 de 12.08.09)

O Termo de Aditamento tem a prerrogativa de emendar o lançamento originário, constituindo-se em lançamento suplementar que tende a corrigir imperfeições na constituição inicial do crédito tributário, respeitados: o critério jurídico utilizado, o fato gerador circunstanciado e o **decorso de tempo para sua feitura**, de forma que em assim ocorrendo o Aditamento se torna a conclusão do lançamento, onde os campos aditados substituem os campos originais do Auto de Infração.





A validade do Termo de Aditamento exarado pelo autuante é absolutamente questionável, uma vez descumpridas as premissas legais constantes do Art. 36, precipuamente ao seu §4º.

Tendo esse sido lavrado em atendimento a Resolução do COCRE fica patente sua intempestividade, portanto, impropriamente, o que torna também inapropriados os atos que do mesmo surtirem efeitos e assim os sucederem, como a intimação para nova impugnação ao auto de infração, fls. 204, e consequente manifestação do recorrente que se encontra colacionada aos autos, fls. 206 a 213.

Do saneamento se aproveita os levantamentos efetuados que circunstanciam o crédito tributário que deve ser considerado no julgamento, para que se venha a decidir pelos valores que serão considerados procedentes ou não.

De volta ao julgamento, em detida e pormenorizada análise aos levantamentos produzidos em cumprimento à Resolução nº 002/2022, se constata que a redução dos valores lançados foi motivada pela exclusão de produtos isentos e também pela concessão de redução de base de cálculo a outros, no caso específico ao produto "arroz".

Pois bem, até ai estaria o lançamento saneado e o resultado da diligência seria a conclusão para a definição do *quantum* dos valores da exigência fiscal que estariam procedentes e improcedentes, não fosse a aplicação equivocada de redução de base de cálculo para o produto "arroz", que deve ocorrer para que a carga tributária efetiva sobre o mesmo seja de 7%, em atenção às disposições do Convênio ICMS 128/94, recepcionado pelo RICMS/TO.

Senão vejamos a alínea "b" do inciso XX do Art. 8º do Decreto nº 2.912/06, que assim prevê:

**Art. 8º** Ressalvados os casos expressamente previstos nos arts. 15 e 22 da Lei 1.287/01, que dispõe sobre o Código Tributário Estadual, a **base de cálculo do ICMS em relação ao valor da operação ou prestação, nas seguintes hipóteses, é de:**

XX – 66,67% nas operações e prestações internas realizadas por contribuintes com inscrição ativa no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, em opção ao sistema normal de tributação,



e  
↓



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

observadas as alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do inciso anterior, e desde que praticadas por estabelecimentos: (Lei 1.303/02) **(Redação dada pelo Decreto 5.362 de 29.12.15).**

**Redação Anterior: (1) Decreto 2.912, de 29.12.06.**

**XX – 41,18% nas operações e prestações internas realizadas por contribuintes com inscrição ativa no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, em opção ao sistema normal de tributação, observadas as alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do inciso anterior, e desde que praticadas por estabelecimentos: (Lei 1.303/02)**

a) extratores e produtores, na agricultura e pecuária;

**b) REVOGADO (Decreto nº 5.362 de 29.12.15)**

**Redação Anterior: (1) Decreto 2.912, de 29.12.06.**

**b) comerciais ou industriais, relativamente a arroz, feijão, farinha de mandioca, açúcar cristal, óleo de soja, fubá de milho, café e sal; (Convênio ICMS 128/94)**

c) comerciais ou industriais, nas saídas de derivados do leite;

d) comerciais, nas saídas de produtos comestíveis em estado natural, defumados ou resfriados, congelados ou temperados, resultantes do abate de gado bovinos, bufalinos e suínos; (Redação dada pelo Decreto 3.734, de 21.07.09). **Atenção:** Efeitos até 31/12/2032 (Redação dada pela Lei 3.577 de 12.12.19).

**Redação Anterior: (1) Medida Provisória nº 14, 28.08.19.**

**Efeitos até 31/12/2022 (Medida Provisória nº 14, 28.08.19).**

**Redação Anterior: (1) Decreto 2.912, de 29.12.06.**

**d) comerciais, nas saídas de produtos comestíveis em estado natural, defumados ou resfriados, congelados ou temperados, resultantes do abate de aves, bovinos, bufalinos e suínos; (grifo nosso).**

A alínea “b” do inciso XX do Art. 8º do RICMS foi revogada pelo Decreto nº 5.362, de 29/12/2015, sendo, portanto, aplicável apenas em relação aos exercícios autuados de 2013, 2014 e 2015. Para o exercício de 2016, a norma vigente, relacionada à referida redução, é o inciso XLIII do já referido Artigo 8º do RICMS, senão vejamos:



*e*  
*f*



**XLIII – 38,89% nas saídas internas de arroz, feijão, farinha de mandioca, açúcar cristal, óleo de soja, fubá de milho, café e sal, observando-se que: (Convênio ICMS 128/94)**

a) exclui as operações já contempladas com redução da base de cálculo do imposto ou com a concessão de crédito fiscal presumido, cabendo ao contribuinte optar pelo benefício que lhe seja mais favorável;

b) sujeita-se ao estorno proporcional do imposto relativo às mercadorias em estoque na data da opção e às entradas de mercadorias e bens;

c) a opção por esta forma de tributação deve ser feita uma só vez no exercício corrente e consignada no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência.

Da semântica das normas legais acima decotadas se extrai que **a base de cálculo do valor da operação deve ser de 41,18% (2013 a 2015) e 38,89% (2016)**. Assim tais produtos devem sofrer redução de base de cálculo de forma que a base tributável seja equivalente a 41,18% ou 38,89% e não ser reduzida em 41,18% ou 38,89%.

Entretanto, se verifica que no levantamento fiscal produzido em atendimento à Resolução do COCRE a base de cálculo do produto “arroz” foi reduzida em 38,89%, ou seja, se mantendo uma base de cálculo correspondente a 61,11% do valor do produto, em todos os meses dos exercícios fiscalizados, à exceção do exercício de 2016, onde não constam nos levantamentos fiscais operações com “arroz”.

Ora nos deparamos com duplo equívoco, sendo: o não atendimento ao critério estabelecido para o cálculo da redução e a aplicabilidade de percentual de redução constante (38,89%) em todos os exercícios fiscalizados.

Tal procedimento de cálculo majora o valor do imposto exigido, razão pela qual deve ser corrigido.

Assim, de posse da mídia CD, anexa ao processo, onde foram gravados os levantamentos realizados pelo agente do fisco em atendimento à Resolução do



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

COCRE, procedemos à correção tão somente da base de cálculo do referido produto, nos exercícios de 2013 a 2015, ajuste esse que culminou na redução do valor do imposto exigido, conforme levantamentos que anexo ao Acórdão.

Por fim, considerando a redução dos valores exigidos com a exclusão de produtos isentos e procedido ao devido ajuste quanto a redução de base de cálculo do produto "arroz", deve o auto de infração ser julgado parcialmente procedente, da seguinte forma:

EXERCÍCIOS	1 - ICMS - AUTO DE INFRAÇÃO	2 - ICMS - RESULTADO RESOLUÇÃO COCRE	3 - REDUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DO ARROZ	PROCEDÊNCIA (2-3)	IMPROCEDÊNCIA (1-2+3)
2013	36.141,23	3.507,61	300,94	3.206,67	32.934,56
2014	109.635,09	97.196,55	9.922,24	87.260,42	22.374,67
2015	34.417,27	29.291,18	1.765,93	27.525,25	6.892,02
2016	220.730,73	127.892,58	0,00	127.892,58	92.838,15

Assim, por todo o exposto e por tudo mais que dos autos consta, ante flagrante desobediência à legislação tributária ao tratar como isentas ou tributadas à alíquota de 7% ou 12% mercadorias com tributação normal, nas operações internas de saídas, resta procedente em parte a autuação, devendo o sujeito passivo ser condenado ao pagamento do crédito tributário no valor de: R\$ 3.206,67 (três mil, duzentos e seis reais e sessenta e sete centavos), parte do campo 4.11; R\$ 87.260,42 (oitenta e sete mil, duzentos e sessenta reais e quarenta e dois centavos), parte do campo 5.11; R\$ 27.525,25 (vinte e sete mil, quinhentos e vinte e cinco reais e vinte e cinco centavos), parte do campo 6.11; e R\$ 127.892,58 (cento e vinte e sete mil, oitocentos e noventa e dois reais e cinquenta e oito centavos), parte do campo 7.11, mais os acréscimos legais. E absolver dos valores de: R\$ 32.934,56 (trinta e dois mil, novecentos e trinta e quatro reais e cinquenta e seis centavos), parte do campo 4.11; R\$ 22.374,67 (vinte e dois mil, trezentos e setenta e quatro reais e sessenta e sete centavos), parte do campo 5.11; R\$ 6.892,02 (seis mil, oitocentos e noventa e dois reais e dois centavos), parte do campo 6.11; e R\$ 92.838,15 (noventa e dois mil, oitocentos e trinta e oito reais e quinze centavos), parte do campo 7.11.

É como voto.

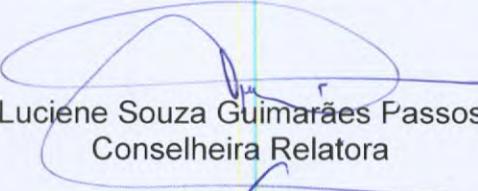


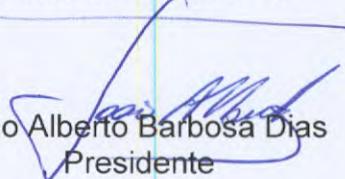


## DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, no mérito, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para, reformar a decisão de primeira instância, julgar procedente em parte o auto de infração 2018/001192 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de: R\$ 3.206,67 (três mil, duzentos e seis reais e sessenta e sete centavos), do campo 4.11; R\$ 87.260,42 (oitenta e sete mil, duzentos e sessenta reais e quarenta e dois centavos), do campo 5.11; R\$ 27.525,25 (vinte e sete mil, quinhentos e vinte e cinco reais e vinte e cinco centavos), do campo 6.11; e R\$ 127.892,58 (cento e vinte e sete mil, oitocentos e noventa e dois reais e cinquenta e oito centavos), do campo 7.11, mais os acréscimos legais. E absolver dos valores de: R\$ 32.934,56 (trinta e dois mil, novecentos e trinta e quatro reais e cinquenta e seis centavos), do campo 4.11; R\$ 22.374,67 (vinte e dois mil, trezentos e setenta e quatro reais e sessenta e sete centavos), do campo 5.11; R\$ 6.892,02 (seis mil, oitocentos e noventa e dois reais e dois centavos), do campo 6.11; e R\$ 92.838,15 (noventa e dois mil, oitocentos e trinta e oito reais e quinze centavos), do campo 7.11. O advogado Aldecimar Esperandio e o Representante Fazendário Ricardo Shiniti Konya fizeram sustentação oral pela Recorrente e pela Fazenda Pública Estadual, respectivamente. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luciene Souza Guimarães Passos, Rui José Diel, Fernanda Halum Pitaluga, Josimar Júnior de Oliveira Pereira e Osmar Defante. Presidiu a sessão de julgamento aos dez dias do mês de novembro de 2022, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos dezesseis dias do mês de março de 2023.

  
Luciene Souza Guimarães Passos  
Conselheira Relatora

  
João Alberto Barbosa Dias  
Presidente

