

PROCESSO - A. I. Nº 298942.1201/14-2
RECORRENTE - CHOCOSUL DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0246-03/15
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/10/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0239-11/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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. Os produtos objeto da autuação estão enquadrados no regime de substituição tributária. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. A redução de base de cálculo não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária, e foi apurado recolhimento a menos da antecipação tributária, conforme levantamento fiscal. 3. ALÍQUOTA. a) APLICAÇÃO INCORRETA. A legislação estabelece que perfumes (extrato) e águas-de-colônia, incluídas as deocolônias são mercadorias tributáveis à alíquota de 25% nas operações internas. b) REDUÇÃO INDEVIDA DA CARGA TRIBUTÁRIA. O Decreto nº 7.799/00 condicionou o gozo do benefício da redução da base de cálculo do ICMS a celebração de termo de acordo, e o defendente requereu o termo de acordo tendo preenchido os requisitos para sua concessão. Acusação fiscal insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATORIO

Trata-se de Recurso Voluntário e também Recurso de Ofício interposto em relação a Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 372/83) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado 23.12.2014, quando foi lançado o valor de R\$1.926.546,88, decorrente das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro de 2010 a novembro de 2011. Valor do débito: R\$16.051,61. Multa de 60%.

Infração 02 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a abril de 2010. Valor do débito: R\$20.251,25. Multa de 60%.

Infração 03 – 03.02.02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010 e de janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$45.991,88. Multa de 60%.

Infração 04 – 03.02.02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$1.834.719,86. Multa de 60%.

Infração 05 – 01.06.01: Estorno de débito do ICMS efetuado em desacordo com a legislação do imposto. Estorno de débito lançado no livro RAICMS como se obtivesse Termo de Acordo Atacadista. Valor do débito: R\$ 9.532,28. Multa de 60%.

Após a impugnação e a informação prestada pelo autuante, o Auto de Infração foi pautado para julgamento na 3ª JJF, que decidiu pela Procedência Parcial do lançamento, conforme voto abaixo em resumo:

O primeiro item do presente Auto de Infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro de 2010 a novembro de 2011. O defendente reconheceu como parcialmente devida esta infração, no valor de R\$ 8.047,26, relativo à utilização indevida de crédito sobre as mercadorias Amendoim Salgado e Confete, porque deveriam ser tratadas por substituição tributária.

Quanto às mercadorias formadas pelos produtos kelloggs – NCM 1904.10.00 alega que não existe qualquer recolhimento a ser feito, porque fazem parte do grupo de sucrílios e não do grupo de salgados. Sendo assim, entende que os referidos produtos estão enquadrados no regime normal de recolhimento do ICMS, não havendo razão para a cobrança da diferença indicada no levantamento fiscal. Os mencionados produtos (kelloggs) são fabricados com a utilização de variedades distintas de cereais, ou seja, são encontrados diversos tipos de cereais nesses produtos, e na própria embalagem há informação de que “oferece uma ampla gama de cereais ricos em fibras”.

Observo que em relação ao código de NCM, a legislação indica a descrição dos produtos que deve ser analisada em conjunto com a posição do código da NCM. Neste caso, a descrição constante nos documentos fiscais emitidos por contribuintes deve corresponder ao que está previsto na legislação correlacionando com a tabela referente aos códigos da NCM, para se comprovar se determinado produto encontra-se, ou não, enquadrado naquele item da referida tabela e, se for o caso, no regime de substituição tributária.

No caso em exame, concordo com o posicionamento do autuante de que o item 29.1 do art. 353 do RICMS/97 (vigente à época) enquadra o código de NCM acima especificado no rol dos produtos sujeitos a antecipação tributária (29.1 -salgados produzidos à base de cereais - NCM 1904.10.00 e 1904.90.00) e o produto é fabricado a base de cereais (milho), portanto, não acato a alegação defensiva e concluo pela subsistência deste item da autuação fiscal.

Infração 02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a abril de 2010. O autuado alegou que recolheu o ICMS antecipado com base de cálculo reduzida, conforme Termo de Acordo assinado com a SEFAZ/BA, por isso, tinha e tem direito, por preencher todos os requisitos para utilização de tal benefício legal, e este autoriza a utilização desta base de cálculo reduzida, nada devendo neste item.

Observo que o Decreto 7.799/00 dispõe sobre redução de base de cálculo nas operações internas com mercadorias destinadas à comercialização, realizadas por contribuintes do ICMS sob os códigos de atividade indicadas neste Decreto, inclusive o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral. A utilização do tratamento tributário previsto no referido Decreto ficou condicionada à celebração de Termo de Acordo específico.

O art. 4º do referido Decreto 7799/00, estabelece que o disposto nos arts. 1º e 2º não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária e aquelas que já tenham sido contempladas com redução de base de cálculo do ICMS.

Acompanho o entendimento do autuante de que, mesmo se reconhecendo o Termo de Acordo previsto no Decreto 7799/2000, a redução de base de cálculo não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária, e foi apurado recolhimento a menos da antecipação tributária, conforme demonstrativo às fls. 54 a 64 dos autos. Mantida a exigência fiscal.

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010 e de janeiro a dezembro de 2011.

Diz que a presente autuação fiscal considerou que o defendente aplicou alíquota de ICMS de 17% nos produtos colônia e deo-colônia, quando deveria ser alíquota de 27%, sendo 25% alíquota normal do imposto e 2% referente ao Fundo de Pobreza.

Entende que esta imputação não procede, porque os produtos comercializados pela empresa são do grupo de perfumes, por terem em sua composição de 15 a 40% de essência, cuja alíquota é realmente de 17% conforme está previsto na Lei 7.014/96 e RICMS, a seguir explicitados.

Na informação fiscal, o autuante esclarece que os arts. 15, inciso I e 16, inciso II letra “h”, da Lei nº 7.014/96

(Lei Estadual do ICMS) e o art. 51 inciso II letra “h” do RICMS/97, ambos do Estado da Bahia, estabelecem a alíquota de 25% para as operações relativas a perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deo-colônia; sendo 17% para as operações de saída de lavanda, seiva-de-alfazema, loções após-barba e desodorantes corporais simples ou antitranspirantes.

No RICMS/97, que está de acordo com a Lei 7.014/96, encontram-se detalhados os produtos, da seguinte forma:

“Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

(...)

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia - NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20, exceto: lavanda (NBM/SH 3303), seiva-dealfazema (NBM/SH 3303), óleos essenciais (NBM/SH 3301), substâncias odoríferas e suas preparações (NBM/SH 3302), preparações para barbear (NBM/SH 3307.10.00), desodorantes corporais simples e antiperspirantes (NBM/SH3307.20.0100), sais perfumados para banhos (NBM/SH 3307.30.00), preparações para perfumar ou desodorizar ambientes (NBM/SH 3307.4), sachês, depilatórios e papéis perfumados (NBM/SH 3307.90.00), produtos de beleza, cosméticos e artigos de maquiagem, inclusive bronzeadores, anti-solares e produtos para manicuros e pedicuros (NBM/SH 3304), xampus, laquês e outras preparações capilares (NBM/SH 3305);”

Conforme o dispositivo legal acima reproduzido, verifica-se que não há dúvida de que perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia são produtos que estão enquadrados no mesmo código NBM/SH 3303.00, e por isso, deve ser exigido o imposto na forma como foi apurado pelo autuante.

Considerando que o lançamento tributário é um ato vinculado, ou seja, há uma dependência absoluta da atividade do autuante em relação à lei, de modo que não pode ele agir livremente na aplicação da lei, concluo pela subsistência deste item da autuação fiscal.

Infração 04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2011.

O defendente alegou que se equivoca o autuante, quando fundamenta a sua cobrança de valor tão exorbitante de a diferença de ICMS alegando, sem provar, que o autuado “não possui Termo de Acordo de Atacadista devidamente homologado no período da ocorrência do fato gerador”.

Foi anexado aos autos (fls. 334/336) cópia do Termo de Acordo assinado por representante do Contribuinte em 08/07/2013, sem qualquer assinatura do Diretor da Administração Tributária, o que confirma a informação de que, por deliberação da própria Sefaz “havia necessidade da substituição do modelo de Termo de Acordo assinado pelo novo modelo”.

Entretanto, o defendente afirmou que não foi intimado regularmente para trocar o mencionado Termo, e permaneceu utilizando o benefício fiscal, certo de não estaria violando a legislação tributária estadual. Também informou que seus representantes legais se dirigiram à Sefaz e lá tomaram conhecimento de que, por determinação da SAT/DPF/GECEs, lhes foi dirigida comunicação para comparecimento à Sefaz para substituir/assinar o novo Termo de Acordo e assim adequar-se ao novo modelo.

Na informação fiscal, o autuante disse que houve a intimação do contribuinte e “uma pessoa” assinou essa intimação, mas não informou se essa “pessoa” era o representante legal do defendente. Também informou que em 1988, foi realizada uma autuação (A.I. 293575.0602/08-3) referente à falta de Termo de Acordo e nessa autuação o CONSEF julgou procedente em 1ª instância em 2014 e houve Recurso à 2ª instância. O autuante também concluiu que a infração 05 está ligada à infração 04, ou seja, se for reconhecido o benefício do Termo de Acordo, essa infração 05 é improcedente.

Observe que o referido PAF foi julgado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme ACÓRDÃO C.JF Nº 0178-11/15 de 08 de julho de 2015, com a conclusão de que:

“...pela análise do quanto trazido aos autos, fl. 4.193 observe que a autoridade fazendária não concluiu o procedimento de celebração do termo de acordo, em razão da necessidade de substituição do modelo do termo de acordo assinado, pelo novo modelo.

É incontroverso no processo o fato que o Recorrente preenchia os requisitos para a outorga do benefício fiscal. Comungo do entendimento externado pela PGE/PROFIS de que termo de acordo tem caráter meramente declaratório, assim, restando comprovado que o Recorrente requereu o benefício, bem como que preenchia os requisitos para sua concessão, não há discricionariedade para vedar o benefício.

O art. 1º. do Decreto nº 7.799/00 condicionou o gozo do benefício da redução da base de cálculo do ICMS a celebração de termo de acordo, todavia em tendo o Recorrente requerido o termo de acordo e preenchido os

requisitos para sua concessão, não pode a administração fazendária se negar a formalizar tal ato”.

Tomando como parâmetro a mencionada Decisão que trata da questão objeto da lide no presente PAF, e considerando que não foi acostado aos autos qualquer elemento de prova quanto à validade da ciência sobre a comunicação da substituição do formulário relativo ao Termo de Acordo, concluo pela insubsistência das infrações 04 e 05, inexistindo nos autos qualquer demonstrativo que comprove que a redução apurada pelo dependente com base no referido Decreto 7799/00, tenha sido feita de forma incorreta.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício desta Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11 e o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, às fls. 395/98, conforme o conteúdo a seguir.

Que quanto às infrações 1 e 2 a autuada reconheceu como parcialmente devida a Infração 1, e recolheu o valor de R\$8.047,26 conforme comprovante já anexo ao processo, devido especificamente à utilização indevida de crédito sobre as mercadorias Amendoim Salgado e Confete, pois deveriam ser tratadas por substituição tributária. Entretanto, ressalta-se o equívoco ao imputar à autuada, cometimento de infração cobrando-lhe débitos de ICMS, mais multa, no tratamento das mercadorias formadas pelos produtos Kelloggs – NCM 19.04.10.00, nas infrações 1 e 2, na primeira alegando utilização indevida de crédito fiscal destas mercadorias e a segunda, cobra equivocadamente recolhimento não efetuado de Substituição Tributária sobre os mesmos produtos.

Alega que o Fiscal Autuante utilizou-se para a lavratura deste auto o entendimento que este produto está sujeito a Substituição Tributária devido a seu NCM, constante no Anexo 1 do Regulamento do ICMS. Há que se observar que este NCM aparece no referido Anexo com descrição de Salgados Industrializados, porém o produto referido é Cereal de Milho Adoçado e não um salgado como informado na descrição da legislação, e conforme entendimento do Fisco baiano, através do Parecer Tributário nº 07.317/2013 disponível no site da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, deixa claro que para enquadramento de um determinado produto no regime da substituição tributária, o contribuinte deve considerar a descrição do produto na legislação pertinente juntamente com a sua classificação fiscal correspondente na NCM. Porém, caso a NCM seja a prevista na norma, mas a descrição do produto comercializado pelo contribuinte, não corresponda ao que está escrito no dispositivo legal, não se aplica a substituição tributária.

PARECER Nº 07317/2013 DATA: 27/03/2013

ICMS. "Quadro comando standard", "caixa esmaltada" e "haste terra baixa", todos com NCM 7326 são tributados normalmente. Para o enquadramento do produto na substituição tributária, a descrição e o NCM devem constar, simultaneamente no anexo 1 do RICMS/12. A Consulente, inscrita no cadastro estadual de ICMS do Estado da Bahia, como normal, atuando no comércio varejista de material elétrico, CNAE 4742300, dirige-se a esta Administração Tributária, nos termos do RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. 7.629/99. A consulente indaga se todos os produtos com NCM 7326 estão na substituição tributária, a exemplo dos materiais elétricos relacionados seguir.

7326.90.90 "Quadro comando standard 60x60x25 ".

7326.19.00 "Caixa esmaltada chapa 18 4x2 5pe70 18".

7326.90.90 "Haste terra baixa 5/8 x 2,40".

RESPOSTA

Inicialmente, esclarecemos que a análise deve ser feita considerando-se a classificação fiscal fornecida pela Consulente e que certamente, consta nas Notas Fiscais referentes às mercadorias sobre as quais questiona. Para enquadramento de um determinado produto no regime da substituição tributária, o contribuinte deve considerar a descrição do produto na legislação pertinente juntamente com a sua classificação fiscal correspondente na NCM. Porém, caso a NCM seja a prevista na norma, mas a descrição do produto não corresponda ao que está escrito no dispositivo legal, não se aplica a substituição tributária. Os produtos enquadrados na substituição tributária, nos termos do art. 289 do RICMS/12, estão relacionados no anexo 1 do referido regulamento. Da análise do anexo mencionado, temos no item 24.65 "Abraçadeiras - 7326". Dessa forma, outros produtos que possuam o NCM 7326, mas não correspondam à descrição que consta no anexo, não

estarão enquadrados na substituição tributária. Assim sendo, "quadro comando standard", "caixa esmaltada chapa" e "haste terra baixa", todos com NCM 7326 são tributados normalmente. Por fim, ressaltamos que, dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, deverá o consulente acatar o entendimento manifestado na mesma, ajustando-se à orientação recebida, e, se for o caso, efetuar o pagamento das quantias porventura devidas.

É o Parecer.

Parecerista: EVANILDES BASTOS DOS REIS

GECOT/Gerente: 02/04/2013 – CRISTIANE DE SENA COVA

DITRI/Diretor: 02/04/2013 – JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA

Sobre a infração 3, tida como Procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuado reconhece o recolhimento a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação e iniciou recolhimento parcelado, condição adquirida através do CONCILIA BAHIA com disposições previstas na Lei Estadual nº 13.449/2015. Anexa aos autos TERMO DE TRANSAÇÃO e comprovante de pagamento da primeira parcela, bem como Extrato de Parcelamento.

Neste sentido, em razão de falta de amparo legal para a cobrança total das infrações 1 e 2 é que o recorrente roga pela modificação da Decisão recorrida e o consequente reconhecimento da sua improcedência, reconhecendo como legal e correta a utilização de créditos fiscais dos produtos Kellogs, e também correto o não recolhimento de imposto por Substituição Tributária sobre os mesmos. No que diz respeito às demais imputações vale o registro de que as infrações 4 e 5 foram julgadas improcedentes.

Às fls. 412/416, a d. Procuradoria Fiscal, instada a opinar, se pronunciou nos seguintes termos: que na peça recursal o autuado reconheceu a infração 3, mas requereu modificar a Decisão quanto aos créditos dos produtos Kellogs NCM 19.04.10.00 visto que no Regulamento do ICMS, o NCM tem salgados industrializados e o produto em questão trata de cereal de milho adoçado e não um salgado como descrito na legislação do Fisco baiano e no item 1, aduziu ser correto o não recolhimento de imposto por substituição tributária sobre os mesmos produtos discutidos na infração 2.

Que resta comprovado inclusive por esta câmara julgadora que na composição do cereal KELLOGS NCM 190410000, fabricados com vários tipos de cereais, pelo que acertado foi o enquadramento deste alimento no rol dos produtos sujeitos a substituição tributária, ou seja, salgados produzidos à base de cereais e assim não há como se acolher a tese recursal tanto da infração 3 como da 2, visto que o Decreto nº 7799/2000 exclui textualmente do gozo dos benefícios fiscais concedidos aos atacadistas, os produtos e mercadorias enquadradas na substituição tributária.

VOTO

Trata-se de julgamento em grau de Recurso de Ofício e também de Recurso Voluntário, o primeiro interposto pela 3ª JJF, em decorrência da Improcedência das infrações 4 e 5, e o segundo, pelo inconformismo do Recorrente com a permanência de parte das infrações 1 e 2 julgadas Parcialmente Procedentes na primeira instância, tendo apenas reconhecido a Procedência total da infração 3.

Devo inicialmente tratar do Recurso de Ofício, em razão da desoneração pela Junta, do lançamento decorrente das infrações 4 e 5 de valores vultosos. Ambas infrações decorrem do fato de que o autuante entendeu que a empresa não possuía o termo de acordo formalmente assinado pelo Diretor de Administração Tributária, embora já reconhecidos os pré requisitos para fruição do benefício concedido no termo de acordo pelo Supervisor e Inspetor, e que pela falta de assinatura do Diretor, não fazia jus ao tratamento tributário aplicado pelo recorrente às suas operações, porquanto houve alíquota diversa à que deveria ter sido na infração 4, e o estorno de débito na infração 5, também decorrente da alegada ausência de efetividade do termo de acordo.

O Recorrente aduziu que não foi intimado regularmente para trocar o termo de acordo, e

permaneceu utilizando o benefício fiscal, certo de que não estaria violando a legislação tributária estadual. O autuante alegou por sua vez, que estava em andamento um Auto de Infração julgado em primeira instância pela mesma razão e que havia sido julgado procedente em primeira instância.

No julgamento *a quo*, o Relator acatou a improcedência do lançamento, visto que, embora o Auto de Infração anterior tenha sido mantido na Primeira Instância, conforme informado pelo autuante, a 1ª CJF deu Provimento por unanimidade ao Recurso Voluntário, conforme julgamento citado na Decisão ali prolatada.

Independente dos fundamentos do voto proferido pela 1ª CJF, em situação idêntica e do mesmo contribuinte aqui em lide, é incontestável que as razões do presente lançamento se devem ao fato de que o Recorrente se dirigiu à inspetoria de origem, preencheu o formulário do termo de acordo, passou pelo crivo do supervisor e inspetor, em que se atestou a regularidade cadastral e fiscal do Recorrente, sendo cumpridas as condições legais estabelecidas, no sentido de ser conferido o benefício pretendido.

No entanto o Recorrente deixou o órgão fazendário com cópia provisória do Termo de Acordo assinado por supervisor e inspetor, faltando contudo, a última manifestação, que era a assinatura do Diretor de Administração Tributária; nesse ínterim, a Administração modificou o formulário e o contribuinte alega não ter tomado conhecimento dessa alteração, e o termo originalmente assinado foi engavetado, aguardando substituição.

Primeiro, em favor do Recorrente, vejo que o mesmo está a sofrer prejuízos sem ter dado origem à causa, visto que foi interesse e vontade da Administração em substituir o formulário no transcorrer do processo. Neste caso, deveria a Administração Fazendária se cercar de máximo zelo quanto à proteção de direito do Administrado, e este cuidado não aflora aos autos, o que resultou em grave prejuízo ao Recorrente.

Muitos juristas consideram que a mais importante contribuição do Código Civil em vigor foi trazer expressamente, quando e como os princípios da boa-fé objetiva devem ser observados.

Art. 113: os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

Art. 187: também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 422: os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

In casu, o Recorrente iniciou um pedido de benefício, em compromisso firmado em termo de acordo, em que se inicialmente a Administração atestou as condições objetivas para que pudesse usufruir do benefício fiscal, e assim, o Recorrente saiu da Inspeção tendo em mãos um documento em que supunha estar enquadrado como empresa apta a gozar do benefício, faltando tão somente a chancela do Diretor Administrativo, e por motivo alheio à sua vontade e ao seu conhecimento, tal acordo foi interrompido por ato unilateral da Administração, que não concluiu o compromisso firmado, não por motivo de discórdia ou fato negativo relevante apurado *a posteriori*, mas simplesmente pela troca de um formulário, quando em tese, poderia dar continuidade, ao menos para os processos já em andamentos.

Não há qualquer razoabilidade ou justificativa, ao menos provada nestes autos, que impedisse a Administração de prosseguir com os formulários já iniciados e assinados. Também não é razoável supor que o Recorrente tendo conhecimento da substituição de um formulário tão importante, e diria até, indispensável para que pudesse se estabelecer no mercado (já que normalmente seus concorrentes dispõem do referido termo), se recusasse a comparecer à Inspeção, ou agisse com desídia quanto à tomada de providências para regularização de assinatura de novo formulário.

Segundo o Professo Heleno Taveira Torres, em artigo publicado na Revista Consultor Jurídico,

de abril de 2013, há de prevalecer a supremacia publicado na supracitada Revista, abaixo, *ipsis literis*:

O princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e diligência normal de um bom administrador ou de um homem probo. Por ter um conteúdo preponderantemente axiológico, sua aplicação depende da comparação de condutas objetivas:

(a) a conduta adotada pelo contribuinte no caso concreto e (b) a conduta que seria praticada segundo as expectativas ordinárias em casos semelhantes, com o zelo requerido.

Somente pode externar confiança quem age conforme a legalidade ou vê-se afetado por modificação inopinada ou incoerente com a funcionalidade sistêmica do ordenamento jurídico. Por conseguinte, só há que se falar em “confiança” passível de proteção quando a credulidade do jurisdicionado confirma-se pela estabilidade, previsibilidade ou certeza da situação que julga legítima. Afora isso, a conduta contrária da Administração deve ser objetivamente demonstrada.

Assim, é certo que o Recorrente conduziu sua conduta acreditando que estava agindo dentro de uma expectativa líquida e certa de atendimento ao pleito, visto ter aval daqueles que diretamente eram responsáveis pela análise do processo, o supervisor e inspetor, ou seja, agiu dentro de um contexto em que julgou legítima a sua atuação.

Entendo assim, que a Administração não pode imputar ao Recorrente um valor altamente expressivo de um crédito tributário, superior a 1 milhão de reais e acrescido de pesada multa, se todas as operações realizadas pelo Recorrente no período fiscalizado, estavam acobertadas pelo manto da boa fé, não tendo sido assinado o termo de acordo pelo Diretor de Administração Tributária, por motivos alheios à responsabilidade do Recorrente, não devendo suportar prejuízo a que não deu causa, e portanto, voto pela improcedência do lançamento nas infrações 4 e 5, já que a infração 5 decorre das mesmas razões apontadas na infração 4.

Já o Recurso Voluntário, trata apenas da mercadoria conhecida como “Kellogs”, tendo o contribuinte reconhecido o restante do lançamento nas infrações 1 e 2, quando apenas questiona o tratamento da supracitada mercadoria, com NCM 1904.10.00 e 1904.90.00, por utilização indevida de crédito fiscal destas mercadorias na infração e o imposto não recolhido por Substituição Tributária na infração 2, sobre as aludidas mercadorias, isto porque o autuante entendeu ser devida a substituição tributária interna e portanto não se poderia creditar do imposto destacado na nota fiscal, e também, por consequência, deveria ter feito a substituição tributária.

O Recorrente traz em seu favor, o PARECER DITRI N° 07317/2013, quando a consultante indaga *se todos os produtos com NCM 7326 estão na substituição tributária*, a exemplo dos materiais relacionados seguir.

7326.90.90 "Quadro comando standard 60x60x25".

7326.19.00 "Caixa esmaltada chapa 18 4x2 5pe70 18".

7326.90.90 "Haste terra baixa 5/8 x 2,40".

A consulta responde que:

Para enquadramento de um determinado produto no regime da substituição tributária, o contribuinte deve considerar a descrição do produto na legislação pertinente juntamente com a sua classificação fiscal correspondente na NCM. Porém, caso a NCM seja a prevista na norma, mas a descrição do produto não corresponda ao que está escrito no dispositivo legal, não se aplica a substituição tributária.

Que os produtos enquadrados na substituição tributária, nos termos do art. 289 do RICMS/12, estão relacionados no anexo 1 do referido regulamento. Da análise do anexo mencionado, temos no item 24.65 "Abraçadeiras - 7326". Dessa forma, outros produtos que possuam o NCM 7326, mas não correspondam à descrição que consta no anexo, não estarão enquadrados na substituição tributária.

Assim sendo, "quadro comando standard", "caixa esmaltada chapa" e "haste terra baixa", todos com NCM 7326 são tributados normalmente.

A resposta à consulta está perfeita, constituindo sem dúvida um argumento de defesa muito interessante e inteligente, mas conforme demonstrarei adiante, a situação da consulta não se aplica ao caso aqui em lide, que trata do produto “Kellogs” indicado nas notas fiscais com NCM 19.04.10.00 e 1904.90.00. E descritos na norma do RICMS 97, como “salgados produzidos à base de

cereais”.

Alega o Recorrente, que seu produto é *doce*, e não *salgado*, e por ter então uma descrição diferente do que diz a legislação, por analogia, se enquadraria também nos termos da consulta, quando esta diz que *caso a NCM seja a prevista na norma, mas a descrição do produto não corresponda ao que está escrito no dispositivo legal, não se aplica a substituição tributária*.

Primeiro, precisamos entender como funciona a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, que utiliza um método internacional harmonizado para identificação e classificação de mercadorias. Ela é composta pelo agrupamento de 8 números, em que os 2 primeiros indicam um capítulo ou grupo de produtos, que faz referência a uma característica abrangente a muitos produtos, os 2 números seguintes já indicam um subgrupo ou subcapítulo, que desdobra a característica do grupo em um detalhe singular, que já reduz o número de produtos alcançados; os 2 números seguintes já indicam uma subposição, que aumenta o nível de detalhamento e assim sucessivamente, até que o sétimo número indica o item, e por fim, o oitavo número indica o subitem. Após esta breve explicação, tomo o exemplo abaixo, para efeito didático:

NCM 3102.50.11

31 - indica que se trata de grupo de mercadorias que se conhece como fertilizantes

02 - indica tratar-se de fertilizante mineral ou químico nitrogenado

50 - o produto já se torna identificado – nitrato de sódio

1 - além de ser nitrato de sódio, é natural

1 - além de natural, contém nitrogênio não superior a 16,3%

Se no entanto, nos deparamos com uma NCM que começa, em vez do grupo e subgrupo **3102**, acima citado, apenas alterando o subgrupo, de 2, para 1, ou seja, grupo e subgrupo **3101**, com o número “31”, sabemos logo que indica ser um fertilizante, mas enquanto o subgrupo 02 do exemplo anterior indica que é um **fertilizante de origem mineral** ou químico, o subgrupo 01, indica ser um **fertilizante de origem animal** como o esterco de boi, já que tanto o esterco como o fertilizante químico, são adubos, tem mesma finalidade e características, e ambos estão englobados no grupo **31**, sendo diferenciados pelos subgrupos.

Dada esta explicação, vamos ver porque a consulta da DITRI está correta, mas não se aplica a esta lide. A pergunta da consulta foi: *todos os produtos com NCM 7326 estão na substituição tributária?* Neste caso, já reparamos uma diferença desta lide, pois na consulta está demonstrado que as mercadorias estão identificadas apenas pelos 4 primeiros números da NCM (grupo e subgrupo), conforme consta na legislação, enquanto no caso presente, a mercadorias está identificada com todos os 8 números, ou seja, uma identificação completa, sem dar margem a exclusão de quaisquer mercadorias.

Assim posto, voltando à consulta, esta cita os seguintes produtos do mesmo grupo e subgrupo (**7326**), e o consulente pergunta se todos os demais produtos que possuem em sua nomenclatura estes números iniciais, se estariam incluídos na substituição tributária, citando os exemplos:

7326.90.90 "Quadro comando standard 60x60x25".

7326.19.00 "Caixa esmaltada chapa 18 4x2 5pe70 18".

7326.90.90 "Haste terra baixa 5/8 x 2,40".

Com uma simples consulta ao anexo 1 do RICMS, em que estão relacionadas as mercadorias submetidas à substituição tributária, teremos a seguinte informação:

NCM DESCRIÇÃO PROTOCOLOS

7326 Abraçadeiras Prot. ICMS 104/09 – BA e SP Prot. ICMS 26/10 – AP, BA, ES, MG e RJ

Neste caso, o legislador indicou apenas os 4 primeiros números, 7326, que indica se tratar de uma gama imensa de mercadorias, todas identificadas por uma característica comum - OBRAS DE FERRO FUNDIDO OU AÇO. Evidentemente há uma imensa variação de mercadorias feitas de ferro fundido ou aço e o anexo do RICMS nada mais acrescentou na numeração, deixando o consulente em dúvida se deveria fazer a substituição tributária de todos os produtos que comecem com a numeração 7326, além da que foi descrita - **ABRAÇADEIRAS**.

Ocorre que neste agrupamento de mercadorias com números iniciais da NCM 7326, há muitas peças feitas de ferro fundido e aço, e se alongarmos a nomenclatura, encontraremos além das que o consulente citou, temos, por exemplo, a NCM 7326.11.00 que trata de esferas de ferro ou aço, para moinhos. O que o consulente perguntou foi se tivesse adquirido esferas de ferro para moinhos, ou então as mercadorias que ele relacionou, se deveria pagar a substituição tributária para todas elas, ao que o órgão consultivo respondeu que NÃO, e que deveria o consulente se ater à combinação da NCM 7326 com a descrição – no caso ABRAÇADEIRAS, e que sendo mercadorias com quaisquer outras descrições, não estariam na substituição tributária.

Para completar a consulta, eu diria que quando o legislador coloca apenas o grupo e subgrupo, no caso, NCM 7326, e a seguir deixa em branco o espaço destinado à descrição, todos os itens que comecem por 7326 estariam sob a incidência da norma posta, mas como foi citada a descrição “ABRAÇADEIRAS”, o legislador restringiu a substituição tributária apenas a estas mercadorias, excluindo as demais.

No entanto, na situação aqui em lide, a NCM foi estendida até os pormenores, com todos os oito números, que incluem grupo, subgrupo, etc., ou seja, **NCM 19.04.10.00** e **NCM 1904.90.00**. Se formos ao art. 353 do RICMS 97, encontraremos o seguinte texto normativo:

Das Operações com Mercadorias Sujeitas a Substituição Tributária por Antecipação nas Saídas Internas, e dos Sujeitos Passivos por Substituição

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto; (...)

29.1 - salgados produzidos à base de cereais - NCM 1904.10.00 e 1904.90.00.

Vejamos então como classificar estes produtos:

NCM 1904.10.00

1904 - preparação à base de cereais , farinhas , amidos, féculas ou leite

10 - obtidos por expansão ou torrefação

00 - sem detalhamento do nome do produto

NCM 1904.90.00

1904 - preparação à base de cereais , farinhas , amidos, féculas ou leite

90 - outros

00 - sem detalhamento do nome do produto

Assim, embora o legislador tenha se referido a “*salgados produzidos a base de cereais*”, sequer se encontra na nomenclatura NCM tal termo detalhado, isto porque o legislador utilizou-se de uma expressão vulgar, de fácil identificação pelo contribuinte, já que muitos desses produto são conhecidos pelos consumidores como “*salgadinhos*”, já muitos desses cereais possuem sabor salgado (devemos lembrar que tais produtos não se restringem apenas aos “*kellogs*”, pois aqui estamos a nos referir a uma marca de um famoso fabricante de alimentos a base de cereais).

Portanto, não importa que seja *salgado, doce, azedo, amargo*, pois se a NCM está completa com os 8 dígitos, e não há distinção por “*sabor*” quando se dissecar a nomenclatura em suas subposições, itens e subitens, e se consta no Regulamento do ICMS a NCM em sua plenitude, com todos os números passíveis de identificação, não pode se excluir nenhum produto, de quaisquer descrições, ou sabores, pois uma vez que o fabricante identifique o produto com esta nomenclatura completa, automaticamente qualquer produto que assim seja identificado, se insere na norma, sendo irrelevante a eventual descrição vulgar feita pelo legislador como “*salgados a base de cereais*” que tem efeito meramente enunciativo para este tipo de mercadoria.

Além disso, a subposição 90, que consta na NCM, generaliza com o termo “*outros*”, ou seja, a preparação à base de cereais, farinhas, amidos, fécula ou leite, mas que não seja obtida

necessariamente por expansão ou torrefação, alargou ainda mais a gama de produtos na substituição tributária, sendo suficiente e necessário que se indique apenas a NCM completa.

Desse modo, conclui-se que ao contrário da consulta apresentada no Recurso, onde se questiona apenas o GRUPO 7326, que engloba um número sem fim de produtos feitos de ferro e aço, de fato, há de se restringir aos itens desse grupo que sejam identificados nominalmente por ABRAÇADEIRAS, conforme descrito pela legislação; se não houvesse indicação de nenhuma descrição, aí sim, englobaria todos os produtos iniciados com os números 7326, e neste caso em lide, há perfeita precisão com identificação dos 8 dígitos e não há como se excluir quaisquer produtos com esta NCM completa, independente de sua eventual descrição pelo sabor.

Assim, conclui-se que se o produto é vendido pela fábrica com a nomenclatura NCM completa, independe, repito, se o produto é *salgado, doce, amargo, azedo*, dado que a própria NCM para este tipo de produto, que não detalha nada além da posição 10 e 90, e ainda termina em item e subitem com número neutro 00, inexistindo os detalhamentos de itens, conforme se verifica ao consultar a tabela geral de nomenclaturas, estando assim configurada a obrigação de recolhimento por substituição tributária.

Assim, basta para tanto, que qualquer preparação à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite, obtidos por expansão no caso da subposição 10, ou quaisquer outros meio de obtenção de acordo com a subposição 90, tais mercadorias estão obrigadas ao regime de substituição tributária. Infração 2 Procedente.

Em conclusão, a infração 1, por crédito indevido de mercadorias adquiridas por substituição tributária, é decorrente da infração 2, que lançou o imposto por substituição, não cabendo portanto o crédito, já que tais mercadorias não estão submetidas à tributação por regime normal. Infração 1 Procedente. Infrações 1 e 2 Procedentes.

Face ao exposto, NEGÓ PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298942.1201/14-2**, lavrado contra **CHOCOSUL DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$82.294,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS