

A.I. Nº - 206958.0003/19-0  
AUTUADO - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - LUCAS XAVIER PESSOA  
ORIGEM - INFAC COSTA DO CACAU  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/11/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0165-02/21VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A legislação vigente veda a utilização do crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ou quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior, consoante art. 298, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96. Ajustes realizados no lançamento reduziram o valor da exação. Afastada a preliminar de nulidade. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não acolhida a decadência de parte do débito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Lavrado em 26/02/2019 o presente Auto de Infração exige o ICMS no valor histórico de R\$99.914,24, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.05** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, apurado nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

O autuante complementa: “*Crédito indevido – Produtos ST – Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$99.914,24, relativo as aquisições interestaduais de produtos enquadrados na substituição tributária, sujeitos à antecipação total do imposto, ocorridas em diversos meses de 2014 e 2015, tal como explicado no demonstrativo próprio da infração, anexo. Esclarecemos que tais créditos foram encontrados lançados no LRE apresentado pelos arquivos SPEP/EFD transmitidos à Sefaz/Ba regularmente*”.

Enquadramento legal: art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

A autuada impugna o lançamento, fls. 63 a 70, onde inicialmente relata que tendo tomado ciência do lançamento em 20/05/2019, conforme registro no sistema informatizado da SEFAZ, a defesa é tempestiva.

Alega preliminarmente decadência da exigibilidade das obrigações referentes ao período de 01/01/2014 a 30/04/2014 por conta do disposto no art. 156, inc. V do Código Tributário Nacional, visto que somente em 20/05/2019 tomou ciência do Auto de Infração, cuja lavratura ocorreu em 26/02/2019.

Aponta ser necessário observar que o ato de lavratura do Auto de Infração, ordinariamente, deve ser realizada no local onde está estabelecido o contribuinte, e não sendo possível, por razões fundamentadas e excepcionais, admite-se que também, sejam lavrados na Repartição Fazendária ou no local onde se apurar a infração, cuja regra geral, deve-se a preocupação do legislador de não autorizar o agente da fiscalização a adiar a aplicação da penalidade no local da inspeção sob pena de o Auditor Fiscal ser responsabilizado.

Explica que apesar de fazer referência ao local da lavratura, a intenção do legislador não foi a de situar a punição no espaço, mas sim no tempo e se exigir a punição imediata. Se o Auditor Fiscal

não encontrar o responsável pela empresa na frente de trabalho, melhor que o localize em sua sede ou escritório central. Assim não procedeu a autoridade fiscal no presente caso, portanto, entende que se não foi observado esse requisito, o Auto de Infração é nulo.

E sobre o tema, avança agora referindo-se a clareza e precisão que se exige no processo administrativo fiscal, diz ser cristalino que a infração lavrada, fora do ambiente comercial, não contém elementos fundamentais ao bom exercício do direito de defesa e do contraditório e lista como indicativo de sua afirmação, a falta da discriminação das notas fiscais e respectivos valores que serviram de base para o levantamento, o que redundou em erro do fiscal, fato que por si só eiva de nulidade o lançamento, pois desobedece ao art. 142 do CTN, que reproduz.

Leciona acerca da igualdade constitucional que diz provisionar a plena defesa e faz ver que os lançamentos devem contar com a devida clareza, restando nulas as notificações quando deixa de informar as notas fiscais, os emitentes e valores corretos que geraram a emissão da notificação, cerceando a plena defesa. Portanto, as notificações não possuindo as condições de “exigibilidade forense”, onde a liquidez e certeza devem e precisam restar provados, é nula, devendo ser reconhecida pela autoridade administrativa, sob pena de vê-la decretada pelo Poder Judiciário.

Para respaldar sua pretensão, transcreve jurisprudência e conclui que “*impõe-se a revisão da decisão proferida no acórdão ora combatido, para acolher a preliminar suscitada na impugnação, pelas razões de direito largamente expostas, encerrando o Auto de Infração, por ser flagrante sua nulidade*”.

Sob o título DA ALEGAÇÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, adentra no mérito, caso não sejam acolhidas as preliminares, para demonstrar que o direito reclamado pelo Fisco não existe, consoante ficará demonstrado, assevera.

Lembra ser característica do ICMS o princípio constitucional da não-cumulatividade, isso porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores, sendo o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços.

Pontua que tal direito está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação a ser efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade.

Complementa que o contribuinte tem direito ao crédito do imposto em relação às mercadorias adquiridas com o imposto antecipado, na apuração pelo regime de conta corrente fiscal, cabendo sua escrituração no quadro “CRÉDITO DO IMPOSTO – OUTROS CRÉDITOS” do livro Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento.

Assim, garante que os créditos utilizados foram os que estão previstos em lei e devidamente comprovados com a documentação fiscal correspondente nos autos, assegura.

Ressalta que estando suspensa e exigibilidade do tributo, face a interposição da defesa, as multas aplicadas devem necessariamente permanecer também com a exigibilidade suspensa, sendo vedada sua inscrição em dívida ativa.

Acrescenta que são várias as agruras sofridas pelas empresas nacionais devido à pesada carga tributária a elas imposta. Ademais, habitualmente as leis são confusas e obscuras, ou ainda “*são apenas mais uma bandeira da burocracia que destrói nosso País*”. Tal fato pode ser observado no “*tumulto legislativo*” ao qual estão submetidas as empresas nacionais, no tocante a importação e consequente sujeição a tributação do “*não menos confuso ICMS*”.

Relata que ao proceder a importação de produtos, a empresa é obrigada a recolher o imposto com a alíquota de ICMS sobre o valor da mercadoria, para depois creditar-se deste valor em seus livros fiscais.

Argumenta que o valor das multas impostas, são reveladores da integral incapacidade de pagamento, quer pelo patrimônio empresarial, quer pelo patrimônio pessoal, enfatizando a prática vedada pela Constituição Federal de ofensa aos direitos dos contribuintes e ainda, de defesa do consumidor.

Reproduz o art. 150 da Constituição Federal e afirma que tal dispositivo sedimenta o pretendido, pois, as “*multas exponenciadas*” por ambas as notificações, acrescidas aos supostos valores principais da obrigação, sofreram a incidência dos juros moratórios, criando assim uma capitalização indevida e um a onerosidade ilícita.

Afirma que as multas, conforme legislação vigente, somente poderiam ser de 2% sobre o valor corrigido, e não no percentual imposto, aplicada nestes Autos de Infração e dessa forma, esbarram na inexistência de liame legal entre os valores pretendidos e a exigência efetuada, devendo essa ausência ser declarada judicialmente.

Diz que prevalecendo o crédito tributário exigido pelo Fisco, caracterizado estará o confisco, pois, o imposto e seus acréscimos são superiores à sua capacidade econômica.

Passando a tratar Do EQUÍVOCO APONTADO NAS INFRAÇÕES, indica que constam do levantamento mercadorias que não se encontravam no regime de substituição tributária à época dos fatos, porque não estavam listados no Anexo 1 do RICMS/BA, como: BOLO; MASSA DE ARROZ; MASSAS PRÉ-COZIDAS e PÃO DE QUEIJO.

Lembra que na Constituição Federal, o ICMS é um imposto de natureza notadamente mercantil, que tem como fato gerador operações de circulação de mercadorias. Desconsiderando as operações em que haja substituição tributária, onde geralmente ocorre o fato econômico-jurídico, o que gera a obrigação do pagamento do ICMS são as saídas, pois, estas em sua maioria representam o fato econômico – venda, que completa o ciclo operacional crédito-débito nas apurações do imposto.

Requer o acolhimento das razões recursais expostas, para reformar o acórdão ora combatido, para acolher a preliminar suscitada e suas consequências, ou, sendo outro o entendimento, que seja, no mérito, o Auto de Infração julgado improcedente.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 76 a 78, onde inicialmente transcreve os dados do Auto de Infração, identifica as peças que o compõe, faz um resumo dos argumentos apresentados na defesa que diz ter sido protocolizada tempestivamente em 17/07/2019, em razão de inúmeras intimações frustradas, para em seguida contestar cada um dos pontos da impugnação.

Quanto a preliminar de decadência, afirma não proceder o argumento em razão de que a fl. 305 anuncia o início da ação fiscal em 04/02/2019, sob a tutela do parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional, que reproduz.

Informa que o § 1º do inc. X do art. 39 do RPAF/99, transcrito, especifica claramente que, entre os locais de possível lavratura está, como não poderia deixar de ser, a repartição fiscal, rebatendo a arguição de nulidade por não ter sido o Auto de Infração lavrado no estabelecimento da autuada.

Em relação a alegação de ausência de dados pela falta de discriminação das notas fiscais e valores, destaca que a autuada não deve ter examinado as fls. 306 a 347-v, onde todos os valores estão indicados. Também não deve ter examinado a mídia – CD, lhe entregue em mãos, conforme exposto na fl. 360.

Combatte a arguição da falta de clareza, informando não identificar que nenhuma folha do demonstrativo ou do Auto de Infração tenha sido mal impressa, pois essa seria a única forma de falta de clareza perceptível.

Aduz que estando o trâmite processual em instância administrativa, não há o que falar ainda em exigibilidade forense. Porém, vencida nesta etapa, a autuada poderá verificar que o Auto de Infração contém todos os elementos jurídicos para prosperar, sobejamente em bom e justo juízo.

Quanto as multas sugeridas, informa que todas elas, aplicadas na autuação constam do art. 42 da Lei nº 7014/96, vigente até hoje.

Referente aos itens questionados, que no entendimento da defesa não estão sujeitos ao regime de substituição tributária, os trata, conforme transcrita nos termos da informação fiscal:

*“BOLO – Termo genérico utilizado pela empresa, acreditamos, para todos os bolas fabricados internamente pela autuada e transferido para suas filiais. O item 33.1 do Anexo I do RICMS/BA vigente em 2014 indica este produto como integrante da substituição tributária, sujeito à antecipação total.*

*MASSA DE ARROZ – Acatado. Equívoco, por ter sido arrolado junto às demais massas. Ajustado o demonstrativo.*

*MASSAS PRÉ-COZIDAS – Não existente neste nome. Todas as massas remanescentes no demonstrativo vinculam-se a NCMs que estão enquadrados na substituição tributária, pois que citados no Anexo I do RICMS/BA vigente.*

*PÃO DE QUEIJO – Embora vinculem-se, no caso, a NCMs presentes no Anexo I do RICMS/BA, entendemos que, não sendo um produto advindo da farinha de trigo, não deva estar compreendido como enquadrado na substituição tributária. Também procedemos o ajuste no demonstrativo”.*

Entende que o Auto de Infração deve ser julgado procedente em parte, com a correção mínima realizada no demonstrativo único da infração 01, para exigir o ICMS no valor de R\$98.872,80 e seus acréscimos legais, por ser de inteira justiça.

Esclarece que o novo demonstrativo será entregue à autuada, por ocasião da ciência da informação fiscal, e será anexado aos autos e gravado na mídia CD, que o integra, à fl. 348.

A autuada retorna aos autos em manifestação, fl. 160 a 162 onde, inicialmente abordando a arguição de decadência, diz que a informação fiscal registra um opinativo em desacordo com o entendimento da PGE e do CONSEF, que já reconhece a decadência a partir da ocorrência do fato gerador, contada retroativamente à data da ciência ao contribuinte, sendo tais informações fora da norma e não merecem qualquer manifestação.

Registra que da mesma forma, tudo que diz o autuante nos itens 2 a 6 da informação, não guardam relação com o alegado e assim, também considera que em nada colabora com o deslinde da questão.

Registra que o autuante concordou em excluir do levantamento os produtos MASSA DE ARROZ e PÃO DE QUEIJO, porém, quanto a BOLOS e MASSAS PRÉ-COZIDAS, seus argumentos não procedem, pelos motivos transcritos.

BOLOS – São de fabricação própria, com utilização de farinha de trigo, produto anteriormente sujeito ao regime de substituição tributária. A indicação de que no item 33.1 do Anexo I do RICMS/BA, vigente em 2014, somente reforça a alegação defensiva visto que o dispositivo é direcionado a produtos industrializados e não aos elaborados em padaria do próprio estabelecimento.

MASSAS PRÉ-COZIDAS – A argumentação de que “*Não existente neste nome*” utilizada pelo autuante pode-se entender se vinda de alguém que nada entende de culinária. Claro que existem dois tipos de massa: a “dura” que requer cozimento para ser consumida e a pré-cozida que apenas requer complementação do cozimento.

Quanto ao argumento de que “*Todas as massas remanescentes no demonstrativo vinculam-se a NCMs que estão enquadrados na substituição tributária, pois que citados no Anexo I do RICMS/BA vigente*”, também não se sustenta, porque não só a NCM é determinante da classificação do produto para enquadramento no regime de substituição tributária, conforme entendimento da DITRI, que transcreve.

Conclui acatando parcialmente a informação fiscal.

As fls. 171 a 173 o autuante presta nova informação, onde após fazer um breve histórico do processo, destaca “*exaltadamente*” que não houve, pela segunda vez, qualquer contestação aos

valores, cálculos, documentos e suas datas, ocorrência da infração etc., que oferecesse sustento a qualquer das alegações anteriores de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Ratifica os demonstrativos que foram entregues a autuada e serviram à nova postulação, passando a abordar a preliminar de DECADÊNCIA, decidiu pela retirada das imputações ao período de janeiro a abril, conforme o novo demonstrativo. Desta forma, a exigência cai para R\$86.399,35, configurando-se a data de 24/04/2019 como a da efetiva ciência, fl. 59, caso em que os lançamentos posteriores a esta data permanecem em cobrança.

Em seguida, apresenta as informações referentes aos itens individualmente.

**BOLOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA** – Ressalta a confissão de erro da empresa, pois, tratando-se a infração de “*créditos indevidos*”, necessariamente impõe-se o entendimento de que houve fornecimentos alheios, ainda que por outros estabelecimentos da empresa. O demonstrativo aponta para todos os casos os números de documentos fiscais relativos às transferências dos “*bolos Meira*”. Assim, rejeita a argumentação de serem fabricação própria do estabelecimento.

Acrescenta que “*a fabricação interna, se fosse o caso, teria de ocorrer do seguinte modo: (ponto de vista fiscal, já que nossa formação é em Direito e Contabilidade, e não Gastronomia, como bem identificou a Defendente*”: a) insumos ST: farinha de trigo, açúcar etc.; b) insumos tributados: fermento, maisena, achocolatado em pó, leite integral, baunilha, chantily, massa de puba, manteiga, margarina etc.; c) insumos isentos: sal, coco ralado, ovos, laranja, abacaxi, aipim, maçã, etc.

Explica que para se obter a homogeneidade tributária destes insumos, o estabelecimento fabricante deve quantificar com exatidão os produtos ST, tributados e isentos utilizados num dado período e retirá-los do estoque através de nota fiscal sob o CFOP 5.926, utilizando seus códigos e descrições originais, com destaque e recolhimento do imposto sobre os preços de custo, para os tributados, retornando-os ao estoque com nota fiscal sob o CFOP 1.926, agora com as quantidades, códigos e descrições novas: bolo de abacaxi, bolo de laranja, bolo de chocolate etc., cuidando que retornem ao mesmo preço de custo da retirada. A partir daí, a transferência por CFOP 1.152, como foi o caso, seria legitimamente ST, isto é, com a fase de tributação encerrada.

Frisa ser esta a obrigação mínima de quem opera no estabelecimento varejista as industrializações típicas de padaria, lanchonete e açougue.

Questiona: “*A empresa quer que sejam justificados os créditos sobre bolos, cuja maior composição à época eram a farinha de trigo e o açúcar, ambos com previsão de antecipação total? Sem falar nos outros componentes isentos?*”. Conclui que assim posto, não pode acatar tal argumento.

Condiciona a retirada dos bolos do levantamento, se a empresa comprovar que recebeu toda a sua farinha de trigo e o açúcar tributados normalmente. Mantém o item no levantamento.

**MASSAS PRÉ-COZIDAS** – relaciona os códigos NCMs identificando os seus significados técnicos, conforme a legislação da TIPI.

- a) 1901.2000 - MASSA PASTICREM P/PASTEL COMERC 500G - Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria.
- b) 1902.1100 - MASSA FORTALEZA P/LAZANHA C/OVOS 500G – Idem Idem...que contenham ovos.
- c) 1902.1900 - MASSA PASTICREM P/PASTEL FAMILIA 500G - Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria. Outros.
- d) 1902.2000 - MASSA PASTICREM P/PASTEL 200G - Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria. Cozidas ou recheadas.
- e) 1902.3000 - MASSA PASTICREM P/LAZANHA 500G - Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria. Cozidas ou recheadas.
- f) 1905.9090 - MASSA PASTICREM P/PIZZA MINI 400G - Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria - Produtos de padaria,

pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes – Outros

Diz acreditar que a TIPI não está muito atenta ao que significa “massa dura” ou “pré-cozida”. O que importa é que o termo designador “preparações” significa um alimento não pronto. Assim, coincide com o termo utilizado no item 33.1 do Anexo 1 do RICMS/BA vigente em 2014.

Acrescenta que o fornecedor estipula diferentes NCM apenas para distinguir seus produtos dos outros, haja vista que a MASSA PASTICREM PARA PASTEL NCM 1902.19.00 e a NCM 1902.20.00 só se diferenciam no peso da embalagem: 200g e 500g respectivamente.

Mantém o item no levantamento e pede que o Auto de Infração seja julgado como parcialmente procedente, para exigir da empresa o montante de R\$ 86.399,35 de ICMS, com os acréscimos legais devidos e aplicáveis ao caso, por ser de inteira justiça.

Intimada a tomar ciência desta última informação, fl. 177 e 178, a autuada volta a se manifestar, fls. 182 a 186, onde inicialmente reclama, embora não tenha tratado nas manifestações anteriores, do formato inadequado de apresentação dos demonstrativos, pois de certa forma entende que o fato cerceou o seu direito de defesa.

Justifica seu protesto, comparando a situação do Fisco que gerou seus demonstrativos apenas em formato PDF com base nos dados eletrônicos transmitidos pelo contribuinte, que por sua vez ao receber tais levantamentos em formato não editável, não tem como conferi-los de forma adequada, não podendo organizar os dados por ordem alfabética, tampouco agrupá-los por NCM, providencias estas, que julga primordiais neste tipo de infração, caracterizando flagrante desigualdade na condução da lide.

Classifica como humanamente impossível analisar apenas com o acompanhamento visual, todas as linhas e colunas do relatório elaborado pela fiscalização que possui 65 páginas.

Diz não rechaçar o formato PDF devido ao seu bom *design*, além da garantia de integridade dos dados, porém, o que pleiteia é que os dados fossem apresentados também em planilha Excel, o que lhe daria melhor condição de analisá-los.

Aponta que persistem erros claros na acusação fiscal, em razão de que vários itens foram indevidamente considerados levando ao lançamento equivocado.

Afirma que o autuante persiste no erro ao incluir nos supostos fatos geradores, produtos cuja tributação era normal à época dos fatos, citando como exemplos: ARROZ PARA CÃES, MASSA DE PASTEL, ABRAÇADEIRA NEDO ROSCA SEM FIM, COLA PVC POLYTUBES, FITA ADESIVA 12MMX40, BOLINHO DE BACALHAU MEIRA, MASSA FORTALEZA P/ LASANHA C/ OVOS 500G, LUVA MUCAMBO ANTIDERRAPANTE PEQUENA, IOGURTE com NCM diferente de 0403.1, ACENDEDOR LUME 397 NEDO e MASSA PARA PIZZA, produtos que afirma nunca estiveram no regime de substituição tributária e outros como CAFÉ, ÁGUA SANITÁRIA TEIÚ – 1LITRO, que saíram do regime em 01/02/2015 além de AÇÚCAR que saiu em 31/01/2015.

Salienta o caso do produto IOGURTE que consta no Anexo I ao RICMS à época dos fatos, tem a NCM 0403.1, fato que exclui os produtos que não tem essa NCM, seja por ser considerada bebida láctea ou leite fermentado.

Diante das alegações postas, requer a decretação de diligência para excluir do lançamento as operações cujas mercadorias que não fazem parte da substituição tributária e, portanto, dão direito ao uso do crédito fiscal.

Conclui, reiterando todos os argumentos já apresentados em especial o pedido de nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da ampla defesa e contraditório, registrando que deixou de quantificar as exclusões citadas alhures em razão de não ter recebido os demonstrativos no formato editável.

Pede, caso não seja esse o entendimento do órgão julgador, que o Auto de Infração seja julgado improcedente, face aos erros constatados nos demonstrativos e reforça seu pedido de diligência e

perícia, com o propósito de provar o erro do Fisco e provocar o refazimento do lançamento, com a devida redução do valor exigido.

Por fim protesta por todos os meios de provas admitidos em direito, especialmente a documental. O autuante presta a terceira informação, fl. 197 e 198 onde registrando a desnecessidades de fazer “*novas e tediosas menções sobre todo o acontecido*”, aborda os novos pontos que interessam a ambas as partes e, consequentemente aos julgadores.

Em relação aos pedidos de conversão dos PDF's em planilhas, argumenta tratar-se de atividade explorada por *softwares* particulares, disponíveis na internet abertamente.

Com referência aos produtos cuja manutenção no levantamento foi questionada – CRÉDITOS INDEVIDOS – PRODUTOS DA ST, acata os pedidos de exclusão de: ARROZ PARA CÃES; e somente após 31/01/2015 os itens: CAFÉ, AÇÚCAR, ÁGUA SANITÁRIA e FITA ADESIVA 18 X 40mm.

Não acatou a exclusão dos itens a seguir relacionados, sob os argumentos postos.

- a) MASSA DE PASTEL – Consta no Item 33.1 do Anexo 1, NCM 1902.1: “*...massas para sopa e lasanha e outras preparações similares não cozidas nem recheadas nem preparadas de outro modo...*”. Apesar do termo “*massa para pastel*” não estar expresso, se comprehende sua inserção neste item por causa tanto da NCM quanto desta especificação textual da legislação. A NCM 1902.2, também citado nas notas fiscais é uma variação que inclui as massas recheadas, que não são deste caso;
- b) ABRAÇADEIRAS – NCM 7326: item 24.65 do Anexo 1 do RICMS/BA;
- c) COLA PVC POLYTUBES – NCM 3506: item 24.92 do Anexo 1 do RICMS/BA. Não se enquadra nas exceções citadas neste item;
- d) BOLINHO DE BACALHAU MEIRA – A NCM lançada na nota fiscal de recebimento por transferência, foi 1604.20.90 – PREPARAÇÕES E CONSERVAS DE PEIXES, apesar de utilizado até por algumas fábricas, é totalmente incoerente com o produto em questão, que na realidade é uma massa de batata ou aipim em bolinhos já pronta para fritura, contendo em menor participação bacalhau desfiado. Teria como NCM correta 1905.2090, se a massa derivar de farinha de trigo. Se deriva da própria padaria da empresa, como de fato é, quando contém a marca MEIRA, após a descrição técnica, significa que foram misturados produtos tributados (bacalhau, óleo de soja, temperos etc.) com não tributados (batata, verduras, sal), o que se caracteriza uma industrialização. Se fossem tributados normalmente, a empresa apontaria a alíquota de 18% nas suas saídas e não apontou.

Pelo contrário, a coluna equivalente à alíquota e valores do ICMS está completamente zerada em todas as saídas de 2015. Afirma que em verdade os CFOPs que constam nestas saídas são de produtos substituídos – 5.405, com antecipação total paga, e encerrada a fase de tributação, conforme tabela plotada.

- e) MASSA FORTALEZA PARA LASANHA C/OVOS 500g – NCM 1902.1: item 33.1 do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente em 2014 e 2015;
- f) LUVA MUCAMBO ANTIDERRAPANTE PEQUENA – NCM 4015.19: item 32.4 do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente em 2014 e 2015;
- g) IOGURTE – NCM 0403: item 21 do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente em 2014 e 2015. Os outros NCM citados são de água mineral;
- h) ACENDEDOR LUME NEDO – NCM 9613: item 22 do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente em 2014 e 2015. A semelhança de função com os isqueiros exige repousarem nesse código;
- i) MASSA PARA PIZZA – NCM 1902.2: item 33.1 do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente em 2014 e 2015. As demais NCM citados estão todos equivocadas. Por último, os únicos itens similares à descrição são MASSA PASTICREM P/PIZZA MINI 400g e MASSA PASTICREM P/PIZZA 280g. Todas derivadas de farinha de trigo.

Anexa novo demonstrativo da infração, que agora apresenta no montante exigível de R\$54.689,96.

Pede que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Intimada a tomar ciência da informação fiscal e dos novos demonstrativos, fls. 202 e 203, a autuada não mais se manifestou.

Presente na sessão a representante da empresa Dra. Fernanda Verena Fernandes Nogueira OAB/BA 31.394, que em sustentação oral, pontua que apesar do autuante ter excluído alguns itens, manteve outros como massas pré-cozidas que não integram as mercadorias sujeitas ao regime de ST, citando julgamento do CONSEF.

O RICMS/2012 não inclui as massas para pastel e pré-cozidas como sujeitas a regime de ST, portanto deveriam ser excluídas da autuação. Assim, não sendo os produtos citados incluídos no rol da ST, o crédito utilizado pela autuada é plenamente legal.

É o relatório.

## VOTO

Atuando na atividade econômica principal do comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, além da fabricação de produtos de padaria e confeitoraria com predominância de produção própria, o contribuinte autuado encontra-se inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, tendo a fiscalização lhe imputado o cometimento de uma infração à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada.

O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte, conforme Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 04/02/2019 pelo Auditor Fiscal, conforme cópia, fl. 04, de forma que atende ao art. 26, inc. II e art. 28, inc. I do RPAF/99.

Constatou, após análise dos autos, que foram emitidas diversas intimações encaminhadas via postal, na tentativa de identificar o sujeito passivo da lavratura do Auto de Infração, fls. 50 a 52; 54 a 56; 57 a 59; todas frustradas, tendo os CORREIOS justificado a não entrega, informando que o contribuinte “*Mudou-se*”.

À fl. 168, consta cópia de publicação do Diário Oficial do Estado, em 15/05/2019, no caderno reservado a Secretaria da Fazenda, do Edital de Intimação nº 5/2019, referente ao presente Auto de Infração, convocando a autuada a comparecer a Inspetoria Fazendária para quitação do débito ou apresentação de defesa no prazo de sessenta dias contados do terceiro dia da publicação.

Por oportuno, lembro que o art. 108 do RPAF/99, determina que “*A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.*”, sendo que o § 1º prevê que “*A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.*”, o que efetivamente ocorreu no presente caso.

Dessa forma, considerando a ciência da autuação efetivada por meio do Edital publicado em 15/05/2019 e em observância ao que dispõe o art. 108, § 4º, combinado com o art. 109, inc. III, todos do RPAF/99, o prazo para impugnação encerrou-se em 18 de julho de 2019, sendo a defesa protocolizada na INFRAZ – COSTA DO CACAU no dia 17 do mesmo mês, portanto, tempestiva.

A defesa argui preliminarmente nulidade do lançamento em razão de entender que o Auto de Infração tendo sido lavrado nas dependências da Inspetoria Fazendária, desobedeceu uma regra que determina a preferência do local de lavratura deva ser no estabelecimento fiscalizado, de modo a não adiar a aplicação de penalidade.

Aduz também como argumento para a pleiteada nulidade do lançamento, o fato de que nos autos não contêm elementos fundamentais ao bom exercício do direito de defesa e contraditório associada a falta de discriminação das notas fiscais e respectivos valores que serviram de base para o levantamento.

O primeiro argumento não se sustenta, primeiro porque, o fato da lavratura ter ocorrido na unidade fazendária, não contrariou qualquer norma legal ou regulamentar, tampouco causou prejuízo ao sujeito passivo, que possa comprometer seu direito de defesa.

O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, claramente preconiza no § 1º do art. 39 que: “*O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração*”, ou seja, opcionalmente a lavratura do Auto de Infração poderá acontecer no estabelecimento, não obrigatoriamente, tampouco preferencialmente, haja vista que as opções listadas não guardam ordem de importância ou preferência. Assim, não pode ser acatado tal argumento.

Ademais, como os lançamentos de ofício decorrentes de fiscalizações em estabelecimentos, que outrora decorriam de exames em documentos e livros fiscais impressos, atualmente prescindem de exames em documentos físicos.

Atualmente as consultas de arquivos eletrônicos mantidos nos bancos de dados da Secretaria da Fazendo, como a Escrituração Fiscal Digital – EFD e as Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e, arquivos, que pelo volume de informações, requerem acesso eletrônico compatível, exigem suporte de rede que permita a importação destes dados, e assim, torna-se quase imperativo que as auditorias e exames sejam efetuados preferencialmente nas repartições fiscais, que *a priori*, estão dotadas das condições apropriadas de segurança e robustez de rede e contam com equipamentos capazes de garantir a execução dos trabalhos de auditoria com a segurança requerida.

Quanto ao segundo argumento de nulidade, também não acolho uma vez que as acusações estão postas de maneira clara, sendo perfeitamente possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo encontra-se corretamente identificado, assim como a base de cálculo, a alíquota aplicada e o montante do débito estão claramente determinados, o enquadramento legal da infração e a respectiva penalidade proposta estão em conformidade com as disposições da legislação.

Constatou ainda que a infração encontra-se devidamente demonstrada, fundamentada nos levantamentos elaborados pelo autuante de forma analítica e clara, impressos às fls. 05 a 46-v, gravado no CD, fl. 47, contendo todos os dados, memória de cálculos e informações necessárias para identificar a infração, tais como data de emissão, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço e o valor do crédito indevido, cujas cópias foram entregues ao autuado, mediante recibo assinado pelo preposto da empresa, conforme atesta o documento de fl. 59.

Ressalto que na sua última manifestação a autuada aponta a existência de flagrante desigualdade na condução da lide, justificando mais um pedido de nulidade, por entender que o Fisco ao produzir seus demonstrativos apenas em formato PDF, não editável, não lhe proporciona as condições de conferi-los adequadamente, condições que julga primordiais neste tipo de infração.

Este argumento também não merece acolhimento, pois tal afirmação não corresponde a verdade dos fatos, vez que o CD, fl. 47, contém o demonstrativo analítico gravado em formato Excel, assim como os demonstrativos resultantes dos ajustes procedidos pelo autuante em sede de revisão, CD, fl. 201, tendo os mesmos sido disponibilizados para o contribuinte.

Ademais, desde o início do trâmite processual, a autuada se manifestou apontando itens do demonstrativo, motivo de detalhado exame procedido pelo autuante, fato que demonstra tratar-se de um argumento vazio. Mesmo assim, ressalto que o arquivo em formato PDF não pode ser considerado diverso de um arquivo texto, conforme previsto na legislação, uma vez que permite a autuada proceder a sua leitura e conhecer perfeitamente o conteúdo destes.

Portanto, afasto também essa arguição.

A autuada requer reconhecer a decadência das exigências referentes aos períodos de 01/01/2014 a 30/04/2014 com base no art. 156, inc. V do CTN, visto que somente em 20/05/2019 tomou ciência do lançamento.

Registro que apesar de inicialmente não ter sido acolhido pelo autuante, a arguição de decadência foi acatada em sede da segunda informação fiscal.

Sobre a matéria, registro que a Procuradoria Geral do Estado, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, transcrito a seguir, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:

**Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**

**Entendimento firmado:** Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

**Ressalva:** O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

**Nota 1:** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

**Nota 2:** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Tem-se, portanto como regra geral da decadência, aquela prevista no art. 173, inc. I do CTN, que alcança os tributos cujo lançamento são: (I) direto ou de ofício; (II) por declaração ou misto; e, (III) por homologação. Em qualquer destes casos o prazo decadencial de cinco anos contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, a prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído, o procedimento homologatório será tácito, o que impedirá a Administração Pública de lançar de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, lembrando que caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja a regra geral.

No caso em análise, o ICMS tem a sua apuração em períodos mensais, assim sendo, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador, para aplicação da norma de incidência.

No caso em análise estamos diante de infração, cometida pelo sujeito passivo, pelo uso indevido de crédito fiscal decorrente de operações com mercadorias, cuja saída posterior ocorreu sem tributação, em razão de tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo crédito fiscal apropriado é manifestamente ilegítimo, vez que o sujeito passivo é previamente ciente da situação tributária de tais mercadorias, ou deveria ser, pois, tais diretrizes estão dispostas em leis, convênios, protocolos e regulamentos.

Portanto, se assim procedeu, apropriando-se de tais créditos fiscais, atuou claramente com a intenção de dolo, fraude ou simulação e neste caso, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, inc. I, do CTN, que se conforma com o entendimento da PGE no acima transcrito Incidente de Uniformização, ou seja, *“quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação”*.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”*, e que os fatos geradores apurados no lançamento ocorreram entre janeiro de 2014 a dezembro de 2015, a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 31 de dezembro de 2019. Tendo o contribuinte tomado ciência da lavratura do Auto de Infração em 18/05/2019, não se operou a decadência arguida.

Indefiro o pedido de diligência, com fundamento no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, em razão de considerar que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de minha convicção. Também nego o pedido de perícia, com base no art. 147, inc. II, alínea “b” do RPAF/99, por considerar desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Ademais, durante o trâmite processual, o autuante analisou todos os argumentos de defesa de forma criteriosa, acatando algumas e promovendo os ajustes que julgou necessários e pertinentes, em observância ao prescrito no § 1º do art. 18 do citado regulamento.

No mérito, repito, a acusação refere-se à utilização indevida de crédito fiscal decorrentes da aquisição de mercadorias com a fase de tributação encerrada, por estarem sujeitas ao regime de substituição tributária e consequentemente com fase de tributação encerrada.

A defesa argumenta, citando especificamente alguns itens arrolados no levantamento que segundo seu entendimento, na época da ocorrência dos fatos geradores, estes não estariam sujeitos ao regime de substituição tributária, portanto, legal e devida a utilização do crédito fiscal decorrente da entrada de tais itens, pois as saídas subsequentes seriam tributadas normalmente.

Cabe inicialmente, concordar com a defesa quanto ao argumento de que para se considerar uma determinada mercadoria como sujeita ao regime de substituição tributária, necessariamente deve haver concomitantemente a concordância da NCM e da descrição da mercadoria com o constante no Anexo 1 ao RICMS/2012, consoante entendimento sedimentado no CONSEF, conforme diversas decisões e na Diretoria de Tributação – DITRI, expresso em diversos pareceres, a exemplo dos Pareceres 11219/2010, 25452/2012 e 12272/2013, cuja ementa deste último segue transcrita:

*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PROTOCOLO ICMS 20/05. Para fins de sujeição da mercadoria ao regime de substituição tributária disciplinado no referido acordo interestadual deve ser considerada tanto a descrição contida na norma, como a classificação fiscal (NCM) ali indicada.*

Para o deslinde da lide, há de ser observado o que preconiza o art. 290 do RICMS/2012:

*Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

Que assim determina, em função do estabelecido no art. 9º da Lei nº 7.014/96, ou seja: *“Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.”*, combinado com a vedação ao uso do crédito relativo a mercadorias ingressadas no estabelecimento para comercialização ou referentes a

prestações de serviços, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior, consoante art. 310, inc. II do RICMS/2012.

Portanto, é necessário examinar as mercadorias arroladas no levantamento, item por item, com o intuito de identificar quais delas, no período da ocorrência dos fatos, estavam ou não sujeitas ao regime de substituição tributária.

Identificada a sujeição de mercadorias ao regime de substituição tributária, de cujas saídas o contribuinte se apropriou do crédito fiscal, este creditamento é manifestamente indevido, conforme se deduz da leitura dos dispositivos acima referidos.

A autuada através da defesa e das seguidas manifestações, provocou, na forma do art. 18, § 1º do RPAF/99, ajustes efetuados pelo autuante, em sede de informação fiscal, conforme julgou pertinentes, chegando em sua última intervenção nos autos a excluir alguns itens, mantendo outros.

Foram excluídos do levantamento as seguintes mercadorias:

- 1) ARROZ PARA CÃES – NCM 1006.30.29: não esteve sujeita ao regime de substituição tributária em 2014 tampouco em 2015;
- 2) CAFÉ – NCM 0901.21.00: sujeito a substituição tributária em 2014, conforme item 8 do Anexo 1 do RICMS/2012 com a seguinte descrição: “*Café torrado ou moído – 0901.2*”, sendo que o item 8 foi revogado pelo Decreto nº 15.661/2014, com efeitos a partir de 01/01/2015.
- 3) AÇÚCAR – NCM 1701.11.00: sujeito a substituição tributária em 2014, conforme item 1 do Anexo 1 do RICMS/2012 com a seguinte descrição: “*Açúcar de cana – 1701.1 e 1701.9*”, sendo que o item 1 foi revogado pelo Decreto nº 15.807/2014, com efeitos a partir de 01/02/2015.
- 4) ÁGUA SANITÁRIA – NCM 2828.90.11: sujeito a substituição tributária em 2014, conforme item 25.1 do Anexo 1 do RICMS/2012 com a seguinte descrição: “*Água sanitária, branqueador ou alvejante - 2828.90.11, 2828.90.19, 3206.41, 3402.2 e 3808.94.19*”, sendo que o item 25.1 foi revogado pelo Decreto nº 15.807/2014, com efeitos a partir de 01/02/2015.
- 5) FITA ADESIVA 18 X 40mm – NCM 3919.10.10: No Anexo 1 do RICMS/2012, vigente em 2014, constava a seguinte redação no item 24.6: “*Chapas, folhas, tiras, fitas, películas e outras formas planas, autoadesivas, de plásticos, mesmo em rolos, para uso na construção civil – 3919*”. No mesmo anexo vigente em 2015, o item 24.6 manteve a mesma redação.

Dentre as mercadorias questionadas pela autuada, o Auditor Fiscal, manteve as seguintes: (a) MASSA DE PASTEL; (b) ABRAÇADEIRAS – NCM 7326; (c) COLA PVC POLYTUBES – NCM 3506; (d) BOLINHO DE BACALHAU MEIRA; (e) MASSA FORTALEZA PARA LASANHA C/OVOS 500g – NCM 1902.1; (f) LUVA MUCAMBO ANTIDERRAPANTE PEQUENA; (g) ACENDEDOR LUME NEDO – NCM 9613; e, (h) MASSA PARA PIZZA – NCM 1902.2.

Sobre tais ajustes, concordo e acolho as exclusões acima, contudo cabem algumas observações, por pertinentes e esclarecedoras no deslinde da lide, sobre as mercadorias mantidas no levantamento:

- a) MASSA DE PASTEL NCM 1902.19.00 – No Anexo 1 ao RICMS/2012, vigentes em 2014 e 2015, consta no item 33.1 a descrição: “*Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo – 1902.1; 1905; 1902.3*”, corresponde a item massa de pastel, portanto deverá ser mantido no levantamento;
- b) ABRAÇADEIRA NCM 7326.90.90 – No Anexo 1 ao RICMS/2012, vigentes em 2014 e 2015, consta no item 24.65 a descrição: “*Abraçadeiras – 7326*”. Corresponde ao item constante no levantamento, portanto deverá ser mantido;
- c) COLA PVC POLYTUBES – NCM 3506.10.90 – No Anexo 1 ao RICMS/2012, vigentes em 2014 e 2015, consta no item 24.92 a descrição: “*Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não*

*superior a 1 quilo, exceto cola bastão, cola instantânea e cola branca escolar – 3506.”.* Corresponde ao item constante no levantamento, portanto deverá ser mantido;

- d) BOLINHO DE BACALHAU MEIRA – NCM 1604.20.90 – No Anexo 1 ao RICMS/2012, vigentes em 2014 e 2015, não consta a NCM 1604, portanto deve ser excluído do levantamento;
- e) MASSA FORTALEZA PARA LASANHA C/OVOS 500g – NCM 1902.11.00 – Conforme dito no item “a” acima, o produto massa para lasanha, está sujeita ao regime de substituição tributária, devendo se mantido no levantamento;
- f) LUVA MUCAMBO ANTIDERRAPANTE PEQUENA NCM 4015.19.00 – No Anexo 1 ao RICMS/2012, vigentes em 2014 e 2015, consta no item 32.4 a descrição: “*Luvas cirúrgicas e luvas de procedimento – 4015.11 e 4015.19.*”. Não corresponde a descrição do item constante no levantamento, pois a luva mocambo é empregada como proteção no desenvolvimento de tarefas manuais como limpeza. Portanto deverá ser excluído do levantamento;
- g) ACENDEDOR LUME NEDO – NCM 9613.80.00 – No Anexo 1 ao RICMS/2012, vigentes em 2014 e 2015, consta no item 22 a descrição: “*Lâminas de barbear, aparelhos de barbear e isqueiros de bolso, a gás, não recarregáveis - 8212.20.1; 8212.10.2; 9613.1.*”. Não corresponde a NCM, tampouco a descrição do item constante no levantamento, pois o acendedor lume, segundo o fabricante, é “*Indicado para acender fogões a gás, é muito mais seguro e econômico que os fósforos, já que não produz chama, gera apenas faíscas (evitando o risco de incêndios) ...*”, não se confundindo com isqueiros de bolso, a gás, não recarregáveis. Portanto deverá ser excluído do levantamento;
- h) MASSA PARA PIZZA – NCM 1902.20.00 – Conforme dito no item “a” acima, o produto massa para pizza não está sujeita ao regime de substituição tributária, devendo ser mantido no levantamento.

Quanto as mercadorias relacionadas no levantamento sob a denominação genérica de BOLOS, com NCM 1905.90.90, sobre os quais o autuante manteve no levantamento, importante ressaltar que o Anexo 1 do RICMS/2012 no item 33, menciona os produtos de NCM 1902.1, 1902.3 e 1905, os descrevendo como: “*Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo*”.

O código NCM, no sitio da Receita Federal do Brasil (<https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>), consta a informação de que “*A classificação fiscal de mercadorias é o processo de determinação do código numérico representativo da mercadoria, obedecendo-se aos critérios estabelecidos na NCM.*” E quanto ao funcionamento, esclarece que “*Os seis primeiros dígitos da NCM seguem, por convenção internacional, o SH e seus dois últimos dígitos são definidos pelo Mercosul*”.

No documento sob o título: NOTAS EXPLICATIVAS, SEXTA EDIÇÃO 2017, ao fazer a descrição dos itens relacionados na posição 19.05, traz o seguinte texto: 19.05 – Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes. Que seguindo o detalhamento enumera os seguintes produtos: 1905.10 – Pão crocante denominado knäckebrot; 1905.20 – Pão de especiarias; 1905.3 – Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; waffles e wafers; 1905.31 – Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; 1905.32 – Waffles e wafers; 1905.40 – Torradas (tostas), pão torrado e produtos semelhantes torrados e 1905.90 – Outros

Quanto a posição 1902, constante no Anexo 1 do RICMS/2012, o documento assim descreve: 19.02 – Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado. Seguindo o detalhamento enumera os seguintes itens: 1902.1 – Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; 1902.11 – Que

contenham ovos; 1902.19 – Outras; 1902.20 – Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo); 1902.30 – Outras massas alimentícias e 1902.40 – Cuscuz.

E adiante esclarece que “As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolas ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata etc.”

A legislação baiana ao determinar a substituição tributária, se ateve às mercadorias com NCM's 1902.1, 1905 e 1902.3,

No caso das mercadorias com NCM 1905, conforme relacionado acima, se encontram associadas as seguintes NCM's: 1905.10.00, 1905.20, 1905.3, 1905.40.00 e 1905.9.

Caso o legislador intencionasse excluir algum produto, jamais determinaria a substituição tributária para as mercadorias com a NCM 1905, pois se assim desejasse, a incluiria com o nível de detalhamento utilizado no caso daquelas de NCM 1902. Assim sendo, qualquer mercadoria de NCM 1905 está sujeita à substituição tributária.

O Anexo 1 ao RICMS/2012, vigente em 2014 e 2015, traz no seu item 33.1, que se inclui no item 33 – PRODUTOS DERIVADOS DE FARINHA DE TRIGO, os seguintes produtos: “*Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo – 1902.1; 1905; 1902.3*”.

Ademais, importante ressaltar que o RICMS/2012 prevê no seu art. 373, § 2º:

*Art. 373. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo que possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo em sua composição final, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Prot. ICMS 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo: (...)*

*§ 2º A antecipação tributária das mercadorias de que trata o caput alcança, inclusive, as operações internas subsequentes com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, pães, pães de especiarias, torradas em fatias ou raladas e as misturas ou preparações para pães, desde que produzidas neste Estado.*

Ou seja, segundo a regra transcrita, nas operações internas, desde que as mercadorias sejam produzidas neste Estado, estão alcançadas pela antecipação feita sobre o trigo ou da farinha de trigo.

Portanto, o produto genericamente relacionado no levantamento como BOLO, está sujeito ao regime de substituição tributária, valendo destacar que todas as operações arroladas ocorreram sob o CFOP 1.152, onde classificam-se as entradas internas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.

Diante do exposto, faço de ofício as exclusões dos itens que constato, conforme justificados linhas acima, não estarem sujeitos ao regime de substituição tributárias que juntamente com as exclusões procedidas pelo autuante, já acatadas, tenho como parcialmente procedente a infração, conforme demonstrativo a seguir transcrita:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/01/2014	09/02/2014	22.104,66	17,00	60,00	3.757,79
28/02/2014	09/03/2014	15.623,47	17,00	60,00	2.655,99
31/03/2014	09/04/2014	19.436,06	17,00	60,00	3.304,13
30/04/2014	09/05/2014	17.403,12	17,00	60,00	2.958,53
31/05/2014	09/06/2014	18.255,59	17,00	60,00	3.103,45
30/06/2014	09/07/2014	16.154,88	17,00	60,00	2.746,33
31/07/2014	09/08/2014	17.438,59	17,00	60,00	2.964,56
31/08/2014	09/09/2014	17.162,00	17,00	60,00	2.917,54
30/09/2014	09/10/2014	18.338,00	17,00	60,00	3.117,46
31/10/2014	09/11/2014	35.843,00	17,00	60,00	6.093,31
30/11/2014	09/12/2014	19.607,12	17,00	60,00	3.333,21
31/12/2014	09/01/2015	22.389,00	17,00	60,00	3.806,13

31/01/2015	09/02/2015	28.345,88	17,00	60,00	4.818,80
28/02/2015	09/03/2015	12.780,47	17,00	60,00	2.172,68
31/03/2015	09/04/2015	17.679,18	17,00	60,00	3.005,46
30/04/2015	09/05/2015	11.466,06	17,00	60,00	1.949,23
31/05/2015	09/06/2015	10.836,59	17,00	60,00	1.842,22
30/06/2015	09/07/2015	11.721,35	17,00	60,00	1.992,63
31/07/2015	09/08/2015	11.649,71	17,00	60,00	1.980,45
31/08/2015	09/09/2015	10.575,88	17,00	60,00	1.797,90
30/09/2015	09/10/2015	9.332,82	17,00	60,00	1.586,58
31/10/2015	09/11/2015	12.020,71	17,00	60,00	2.043,52
30/11/2015	09/12/2015	7.781,59	17,00	60,00	1.322,87
31/12/2015	09/01/2016	9.640,94	17,00	60,00	1.638,96
<b>Total</b>					<b>66.909,73</b>

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206958.0003/19-0**, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$66.909,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR