

A. I. Nº - 298958.0048/21-7
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S. A.
AUTUANTE - JOSMAN FERREIRA CASAES
ORIGEM - DAT/NORTE IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO INTERNET – 16/09/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0130-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado nos autos que em relação a alguns produtos o uso do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais era devido, diante da situação tributária, sendo a infração ajustada em seu valor, bem como pelo reconhecimento de ocorrência de decadência para o período de janeiro a junho de 2016, a infração fica parcialmente caracterizada. **b) SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO.** Exclusão dos produtos bobinas plásticas e flocão de milho, diante de entendimento externado pela SEFAZ de ser produto tributado, o que permitiria o uso do crédito fiscal. Afastamento de períodos alcançados pela decadência. Infração parcialmente subsistente. **c) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS.** Infração não contestada em seu mérito, e sim, apenas quanto a ocorrência da decadência parcial no período de janeiro a junho de 2016, devidamente reconhecida. Infração procedente em parte. **DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO POR TER PRATICADO OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Comprovado pelo autuante que as operações sujeitas ao ICMS, não foram tributadas, diante a indicação de não incidir tributação sobre as mesmas. Descumprimento de obrigação principal. Contribuinte impugna apenas as operações com temperos desidratados e secos, que não se confundem com aqueles amparados pela isenção, na forma do Convênio ICM 44/75, e artigo 265 do RICMS/12. Quanto a pizza industrializada, foram excluídas as operações realizadas a partir de 01/06/2018 vez que a partir de tal data tais produtos passaram a se submeter à substituição tributária, na NCM 1905.90.90. Infração parcialmente subsistente. **3. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA LEGALMENTE PREVISTA.** Frente ao reconhecimento da decadência parcial, bem como exclusão de produtos não indicados na Instrução Normativa 05/16 a infração é parcialmente subsistente. **4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Frente ao reconhecimento da decadência para o período lançado

no Auto de Infração, inexistem valores a serem cobrados. Infração improcedente. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. Diante da exclusão dos períodos abarcados pela decadência parcial, as mercadorias arroladas na exigência fiscal estão devidamente caracterizadas como para uso e consumo do estabelecimento. Infração parcialmente procedente. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. c) MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Comprovado pelo sujeito passivo o registro parcial das notas fiscais listadas na autuação, o que resultou em ajustes pelo autuante, implicando na procedência parcial das infrações. Negado o pleito para realização da diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de junho de 2021 e refere-se à cobrança de crédito tributário de R\$ 102.196,04, além de multas de 60% e por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.002.006**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2018, no valor de R\$ 17.791,49, multa de 60%.

Infração 02. **001.002.026**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, no montante de R\$ 10.186,84, além da multa de 60%, para ocorrências arroladas nos meses de janeiro a abril, julho a outubro e dezembro de 2016, abril a dezembro de 2017, março a dezembro de 2018.

Infração 03. **001.002.041**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, no total de R\$ 7.704,70, bem como multa de 60%, nas ocorrências arroladas entre janeiro de 2016 a novembro de 2017, janeiro a agosto, outubro e novembro de 2018.

Infração 04. **002.001.003**. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Total do ICMS devido: R\$ 17.176,76, e multa de 60%, sendo os fatos arrolados para janeiro de 2016 a novembro de 2017, janeiro a agosto, outubro e novembro de 2018.

Infração 05. **003.002.002**. Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em R\$ 45.474,06, além

da multa de 60%, frente a fatos constatados entre janeiro de 2016 e maio de 2017, janeiro a dezembro de 2018.

Infração 06. 006.001.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, em março de 2016. Totaliza a infração, R\$ 48,52, acrescida da multa de 60%.

Infração 07. 006.002.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, julho e outubro de 2016, abril a junho, agosto, outubro e dezembro de 2017, fevereiro, março, maio, junho, setembro e outubro de 2018, no valor de R\$ 425,37, bem como multa de 60%.

Infração 08. 016.001.001. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, resultando em débito de R\$ 1.200,67, para fatos observados entre janeiro de 2016 a novembro de 2017.

Infração 09. 016.001.002. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2016, janeiro a novembro de 2017, sendo aplicada multa percentual de R\$ 1.028,66.

Infração 10. 016.001.006. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, montando R\$ 1.158,97 a título de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos através do instrumento de fls. 56 a 58, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 30 a 44, onde argumenta, após sintetizar a autuação, a título de preliminar, a decadência do direito de constituição dos créditos tributários anteriores a 05/07/2016, transcrevendo o teor do artigo 12 da Lei Complementar 87/96, registrando que na data indicada foi cientificada da lavratura do Auto de Infração, ou seja, decorreram mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador das operações ocorridas até a data imediatamente anterior.

Fala ser sabido estabelecer o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), que o prazo decadencial de cinco anos para que o Fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário.

Estas considerações são importantes na medida em que, no caso em exame, se está diante de tributo sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, em que o particular produz uma norma individual e concreta que deverá conter todos os elementos determinantes da obrigação tributária, a fim de tornar possível a cobrança da exação, argui.

Cita ensinamento de Paulo de Barros Carvalho em sustento de tal tese.

Frisa que tal legitimidade outorgada ao contribuinte não retira, em nenhum momento, a competência originária do Poder Público, garantida pelo artigo 142 do CTN, para fazer incidir a norma geral e concreta e constituir o seu crédito tributário. Desde a ocorrência do fato gerador, o agente público tem competência para constituir seu respectivo crédito tributário e estabelecer os termos da exigibilidade da exação.

Pontua que no presente caso, como visto, a teor do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, na data em que o Fisco constituiu o crédito tributário, já não mais lhe assistia este direito, tendo em vista ter-se consubstanciado a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário. Transcreve tal preceito legal.

Eventual interpretação diversa, apta a admitir que fosse efetuado lançamento de ofício depois de já ter o Fisco homologado tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular e declarado extinto o crédito tributário, provocaria consequências de total insegurança jurídica. Invoca doutrina de Hugo de Brito Machado.

E, como se viu, o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos à lançamento por homologação é a data da suposta ocorrência do fato gerador (ou seja, a data de saída das mercadorias do estabelecimento da impugnante), como adverte Eurico Marcos Diniz de Santi, em trecho copiado.

Aponta, ainda que o Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento quanto à contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte recolher parcialmente o imposto a ser homologado (fato este pacífico e incontestado, eis que já comprovado no decorrer do processo de fiscalização, no qual o próprio agente fiscal reconhece a existência inclusive de pagamentos a maior que o devido).

Ressalta também que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça consignaram, no Recurso Especial nº 973.733/SC, recurso representativo de controvérsia julgado na forma do artigo 543-C, CPC/1975 (correspondente ao artigo 1.036 do CPC/2015) e que originou a Súmula 555/STJ, que o prazo decadencial fixado pelo artigo 173 do CTN somente se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não houver recolhimento antecipado do tributo. Cópia o teor da Súmula 555.

Reproduz, de igual modo, decisões do STJ no AgInt no REsp 1674329/MG, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 28/09/2017, DJe 13/10/2017 e EREsp 101.407/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, julgado em 07/04/2000, DJ de 08/05/2000.

Traz, ainda, entendimento sustentado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no julgamento do Agravo de Instrumento nº 0018765-48.2016.8.05.0000, Relator Des. Moacyr Montenegro Souto, Terceira Câmara Cível; Data do julgamento: 05/12/2017; Data de publicação: 13/12/2017, em trecho reproduzido.

Portanto, argumenta não restar qualquer dúvida que o prazo decadencial a ser aplicado no presente caso é o do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, e considerando que foi intimada do Auto de Infração em 05/07/2021, forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas até tal data, já que ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos previsto no mencionado artigo 150, § 4º do CTN, impondo-se, assim, a decretação de nulidade do lançamento fiscal nessa extensão, com relação a grande parte das infrações 01 a 09 desse Auto de Infração.

No mérito, invoca a improcedência da infração 01, na qual, ao apurar o valor da exigência ali consubstanciada, garante que foram incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme já exposto.

Aduz que além da inobservância da decadência, foram incluídas na acusação de crédito indevido, mercadorias tributadas no regime normal do ICMS, as quais estão fora do regime da substituição tributária, fato que autoriza o creditamento do imposto destacado no documento fiscal.

A título de amostragem, apresenta tabela com a indicação de algumas mercadorias tributadas no regime normal e que estão incluídas no levantamento da acusação fiscal de crédito indevido de substituição tributária, sendo que a relação completa das mercadorias que sofrem tributação normal e que foram incluídas na infração está na planilha “Infração 01 Defesa”, que segue anexa à presente impugnação (Doc. 3).

Destaca que a planilha acima referida foi elaborada com base no arquivo de levantamento do lançamento sendo parte integrante do Auto de Infração, e as mercadorias nela indicadas são exatamente as autuadas. Sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração,

determinando-se a exclusão do levantamento dos períodos decaídos e das mercadorias tributadas pelo regime normal, entende.

Quanto a infração 02, relata que ao apurar o valor da exigência consubstanciada na mesma, foram incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme exposto na presente impugnação.

Além da decadência, argui terem sido incluídas na acusação de crédito indevido mercadorias tributadas no regime normal do ICMS sem qualquer isenção, fato que autoriza o creditamento do imposto destacado no documento fiscal, sendo que as mercadorias tributadas no regime normal e que estão incluídas no levantamento da acusação fiscal de crédito indevido de isenção ou redução do imposto estão indicadas em planilha colacionada.

Assevera as mercadorias que devem ser excluídas da infração estão classificadas nas NCM 392.190.90 e 3923.21.90, na descrição “Bobina Plast Picot Lisa c/6 34 x 45 x 015 m”, conforme disciplina o artigo 15, inciso I, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração, determinando-se a exclusão do levantamento dos períodos decaídos e das mercadorias tributadas, arremata.

Na infração 03, verifica que foram incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme exposição anterior, razão pela qual pleiteia a reforma da infração, excluindo do levantamento os períodos decaídos.

Aduz que ao apurar o valor da exigência consubstanciada na infração 04, constatou a inclusão de períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme demonstrado na presente impugnação, e além da decadência, foram incluídas na acusação de falta de recolhimento do imposto, mercadorias tributadas na substituição tributária e isentas, o que torna indevido o lançamento ora em análise.

As mercadorias tributadas na substituição tributária e isentas que fazem parte do levantamento fiscal são indicadas: espaguete Brandini, espaguete Vitarella, espaguete ovos, espaguete Gallo, pizza Seara, pizza Rezende, cano para chuveiro Lorenzetti, torta confeitada, torta de Morango, Ice Tea, sendo que a relação completa das mercadorias que devem ser excluídas da infração está na planilha “Infração 04 Defesa”, que segue anexa à presente impugnação (Doc. 3).

Destaca que a planilha acima referida foi elaborada com base no arquivo de levantamento do lançamento e que é parte integrante do Auto de Infração, portanto, as mercadorias nela indicadas são exatamente as autuadas.

Sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração, se determinando a exclusão do levantamento dos períodos decaídos e das mercadorias tributadas.

Relativamente à infração 05, sustenta que além da decadência, houve equívoco da Fiscalização na revisão das alíquotas aplicadas nas saídas, na medida em que foram considerados percentuais superiores ao disposto na legislação do ICMS, explicando que no levantamento fiscal da infração, está sendo exigido o adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza com relação a mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016.

A título de amostragem, indica algumas mercadorias que não estão incluídas no referido Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, não podendo ser exigido o adicional, na forma da tabela apresentada.

Fala estar a relação completa das mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, na planilha “Infração 05 Defesa”, que segue anexa (Doc. 3).

Destaca que a planilha acima referida foi elaborada com base no arquivo de levantamento do lançamento e é parte integrante do Auto de Infração, e, portanto, as mercadorias nela indicadas são exatamente as autuadas.

Diz ser medida que se impõe a reforma da infração 05, determinando-se a exclusão das mercadorias indevidamente incluídas no levantamento que embasou a exigência.

Ao apurar o valor da exigência consubstanciada na infração 06, percebe terem sido incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme anteriormente exposto na presente impugnação, clamando pela reforma da mesma, e se determinando a exclusão do levantamento dos períodos decaídos.

Quanto a infração 07, ao apurar o valor da exigência, observa terem sido incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme já exposto, e sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração, determinando-se a exclusão do levantamento dos períodos decaídos.

Analisando conjuntamente as infrações 08, 09 e 10, esclarece que ao apurar o valor da exigência consubstanciada nas mesmas, constatou terem sido incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme anteriormente exposto na presente impugnação.

Quanto aos demais itens das infrações, argumenta também terem sido incluídas no levantamento diversas mercadorias que foram efetivamente escrituradas no Livro Registro de Entrada (LRE), conforme demonstram os dados contidos nas planilhas em formato excel (Doc. 3) que acompanham a presente defesa, arquivos denominados “Infração 08 Defesa”, Infração 09 Defesa e “Infração 10 Defesa” e que diante da comprovação das inclusões indevidas na imputação de tais infrações, torna-se imperiosa a revisão do lançamento a elas atinentes, arremata.

Nos termos do artigo 137, I, “a”, do RPAF/BA e conforme demonstrado linhas acima, a realização de diligência fiscal se faz extremamente necessária para demonstração da improcedência do Auto de Infração, pois as infrações são indevidas uma vez que as operações obedeceram ao disposto na legislação de regência, não havendo ausência de pagamento de imposto ou mesmo hipótese de incidência das multas aplicadas.

Fala ter restado claramente demonstrado que grande parte da autuação foi atingida pela decadência, operando-se por consequência a extinção do crédito tributário.

Também se faz necessária diligência para demonstração de que as demais infrações são indevidas uma vez que as operações obedeceram ao disposto na legislação de regência, não havendo ausência de pagamento de imposto ou mesmo hipótese de incidência das multas aplicadas, conclui.

Diante do exposto e certa da necessidade e do deferimento da diligência fiscal ora requerida, garante apresentará seus quesitos na ocasião da elaboração da revisão do trabalho fiscal.

Por todas as razões aqui expostas, requer:

- a) A realização de Diligência Fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF, com exame das planilhas constantes do arquivo anexado à presente defesa (Doc. 3), dos documentos adicionais bem como dos quesitos que serão disponibilizados na fase da diligência;
- b) Após a diligência, confirmadas as razões de fato e de direito que compõem as alegações de defesa aqui expostas, requer seja dado integral provimento à presente, com o consequente cancelamento do Auto de Infração e da exigência nele contida.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 81 a 98, após transcrever a autuação e os argumentos defensivos apresentados, indica para a infração 01 reconhecer parcialmente as alegações defensivas, analisando cada produto apontado pela autuada:

- AMENDOA TORR LA VIOLETA SAC 100G. Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 ao RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.11.0 – NCM

2008.1 (Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1 Kg);

- CASTANHA CAJU CAST CARRILHO NATURAL 100G – Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 do RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.11.0 – NCM 2008.1 (Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1 Kg);

- ESPETINHO JUNDIAI LINGUIÇA MISTA 480G – Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 ao RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.31 – NCM 0201, 0202, 0204 e 0206;

Carne de gado bovino, ovino, e bufalino e produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, resfriados ou congelados, bem como o item – 11.35.0 - NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501 (Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves);

- MISTURA BOLO FINNA 450G. CHOCOLATE - Produto realmente saiu do regime da substituição tributária a partir de 03/2016, informando a exclusão de tais mercadorias das planilhas de débito, a partir deste período.

- MISTURA P/PÃO DE QUEIJO YOKI 250G – Produto saiu da substituição tributária a partir de 03/2016, sendo excluído das planilhas de débito.

- NOZES LA VIOLETERA S/CASCA 100G – Produto enquadrado na substituição tributária, conforme Anexo 1 ao RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.11.0 – NCM 2008.1 – Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1 Kg;

- PRE MISTURA PANETONE PÓ C GEMAS 20KG - Produto saiu da substituição tributária a partir de 03/2016 e excluído das planilhas de débito; e

- SACO PLAST PAO FRANCES 34 x 40 C/100 e SC PAO GRANDE – 55 x 30 C/1000 - Produto enquadrado no regime da substituição tributária, informa trata-se de sacos para embalagem de pães na secção de padaria dos mercados e supermercados, produto enquadrado no regime da substituição tributária, portanto o produto acessório (SACO PADARIA 40X50) acompanha a tributação do produto principal (PÃO, BISCOITO, PANETONE, etc.).

Reconhece assistir razão ao contribuinte autuado quanto aos produtos PILHA ALCAL DURACELL PALITO, MISTURA BOLO FINNA 450G. CHOC, MISTURA P/PÃO QUEIJO YOKI 250G. e PRE MISTURA PANETONE PO C GEMAS 20KG.

Informa que tendo feito a planilha levando em consideração os produtos que efetivamente saíram do regime de substituição tributária, apresenta novos demonstrativos, nos quais o valor da infração se reduz para R\$ 9.929,95.

Na infração 02, aponta ser as mercadorias que a autuada discorda são classificadas nas posições NCM 3921.90.90 e 3923.21.90 (BOBINA PLAST PICOT LISA C/6 34 x 45 x 015m).

Entende se tratar de produto ISENTO, vez se tratar de bobinas com sacos plásticos disponíveis na secção de hortifrutigranjeiros dos mercados e supermercados para acondicionarem frutas e verduras, produtos beneficiados com isenção, portanto o produto acessório (bobinas com sacos plásticos) acompanha a tributação dos produtos principais.

Entende não amparar o contribuinte o pleito em relação à decadência, uma vez que a mesma apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, em momento posterior, o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação, conforme consta em parecer emitido pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, que promoveu a uniformização de orientação jurídica acerca do tema, através de Ofício Gab/PROFIS/PGE 42/2016.

Mantém para esta infração, a cobrança em seu montante integral.

Quanto a infração 03, entende não assistir razão ao contribuinte invocar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador, repetindo o argumento acima exposto quanto a matéria, e mantendo para esta infração a cobrança em seu montante integral.

Analisando a infração 04, se posiciona pelo não acatamento das razões do contribuinte quanto ao prazo decadencial contado a partir do fato gerador, tendo em vista que a autuada apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação, conforme consta em parecer emitido pela Procuradoria do Estado da Bahia, através da Procuradoria Fiscal, que “promoveu a uniformização de orientação jurídica acerca dos temas”, através de Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016.

Informa ainda a autuada, para esta infração, que foram incluídas na acusação de falta de recolhimento do imposto, mercadorias tributadas na substituição tributária e isentas, o que tornaria indevido o lançamento.

Passa a analisar de forma individualizada tais mercadorias:

- ESP BRANDINI C 50 UM, ESP VITARELA VIT UN, ESP GALO INT 500G UM e ESPAG OVOS 500G UN – Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito;
- CANO CHUVEIRO LORENZETTI BCO – A NCM 8516.90.00 do produto descrito, não conta do Anexo 1 do RICMS, portanto o produto não está enquadrado no regime da substituição tributária sendo tributado pelo ICMS;
- EQUILIB CRACKERSPA 48 G. TOQUE LIMAO – Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito;
- MIKS ICE TEA LIMAO/GENG/CHA BCO 275ML - Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito;
- PIZZA SEARA 4 QJ 460G UM e PIZZA REZENDE 440G UM – Produtos industrializados com recheios diversos e tributados normalmente pelo ICMS;
- TORTA CONFEIT OF3 e TORTA MORANGO OF3 - Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito.

Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, informando ter refeito as planilhas levando em consideração os produtos enquadrados no regime da substituição tributária, anexando novas planilhas para a infração, remanescendo crédito tributário no total de R\$ 14.205,01.

Quanto a infração 05, após reiterar os argumentos quanto a decadência, esclarece estar sendo exigido o adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza com relação a mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, sendo objeto de discordância por parte da suplicante:

- CREME BARBEAR BOZZANO 65G. PELE SENS - Produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- COND NIELY GOLD 200ML REC PROF – produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- CONDIC MONANGE 350ML. LISO RAD - produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- DESOD FLORAL ROLL-ON PRO 50ML. FRESH MEN - produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;

- DESOD BI-O ROLL-ON FEM 50ML. TOQUE SECO - produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- DESOD JOHNSON ROLL ON 50ML. ANTI OXIDAN - produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- DESOD JOHNSON ROLL ON 50ML. FRESH ACTION - produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- SHAMPOO ELSEVE REP 200ML. REP TOTAL 5 - produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- SHAMPOO FRUTICS 200ML. CACH PODEROSOS - produto não consta na Instrução Normativa nº 05/2016, e excluído das planilhas de débito.

Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, uma vez ter identificado nas planilhas de débito mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, e que foram indevidamente aplicadas alíquotas em montante superior ao permitido pela legislação do ICMS, informando, ainda, o refazimento das planilhas levando em consideração tais produtos, estando anexando novas planilhas para esta infração, remanescendo um crédito tributário no total de R\$ 37.275,56.

Relativamente à infração 06, entende não assistir razão ao contribuinte ao evocar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador, tendo em vista que a autuada apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação, conforme consta em parecer emitido pela PGE, através da Procuradoria Fiscal, que “promoveu a uniformização de orientação jurídica acerca dos temas”, através de Ofício Gab/PROFIS/PGE 42/2016, motivo pelo qual mantém para esta infração, a cobrança em seu montante integral.

Mesmas as razões apresentadas para a infração 07, justificando a manutenção da mesma.

Na infração 08, se posiciona pelo não acatamento do argumento defensivo quanto a decadência, entretanto, reconhece que notas fiscais foram comprovadamente registradas pela empresa, razão do refazimento e apresentação de novas planilhas de débito, sendo o valor reduzido para R\$ 1.100,42.

Mesmo fato ocorreu na infração 09, com a apresentação de novas planilhas apontando a redução do débito apurado para R\$ 979,56.

Por fim, para a infração 10, ante a arguição defensiva apresentada, reconhece em parte as alegações da suplicante referentes a todas as Notas Fiscais que a defendente comprovou a regular escrituração através dos dados contidos na planilha (Doc. 3) que acompanham a defesa apresentada, informando a exclusão destas da planilha de débito.

Mantém a cobrança quanto às demais Notas Fiscais de Entrada não escrituradas, anexando novas planilhas de débito para esta infração, ao tempo em que refuta a alegação defensiva quanto aos períodos alcançados pela decadência.

Aponta remanescer para esta infração o montante de R\$ 1.082,99.

Conclui que diante do acatamento parcial das alegações da autuada e efetuados os expurgos pertinentes constantes no feito ora em lide, referentes as infrações 01, 04, 05, 08, 09 e 10 correspondentes ao refazimento dos Demonstrativos de Débito para as mesmas, reclama em favor da Fazenda Pública Estadual um “*crédito fiscal de ICMS*”, no valor de R\$ 82.938,92 acrescido dos consectários legais pertinentes.

Cientificada da informação fiscal o contribuinte se manifesta às fls. 102 a 105, no sentido de que com o objetivo de facilitar a análise da matéria em exame no presente lançamento, passa a tecer sua manifestação de forma segregada, abordando cada infração, o que faz nos seguintes termos.

Na infração 01, indica que em que pese o autuante ter acatado parte das alegações de defesa da contribuinte, se faz necessária a elaboração de novo levantamento fiscal, pois permanecem na autuação indicação de algumas mercadorias tributadas no regime normal do ICMS, as quais estão fora do regime da substituição tributária, fato que autoriza o creditamento do imposto destacado no documento fiscal.

Também não foram excluídos os fatos geradores atingidos pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração se deu após cinco anos da ocorrência de parte das operações que compõem o lançamento ora combatido.

Sendo assim, reitera a necessidade de elaboração de novo levantamento fiscal, visando a exclusão dos períodos atingidos pela decadência e das mercadorias tributadas no regime normal.

Para a infração 02, garante que a sua razão de defesa demonstra a improcedência da autuação - decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente aos cinco anos da intimação do lançamento, entretanto, o autuante se limita a alegar que houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sem trazer qualquer comprovação ou mesmo simples relato de fatos que teriam sido praticados naqueles intuitos.

Destaca que no lançamento fiscal também não há nenhuma comprovação ou mesmo qualquer menção à prática de dolo, fraude ou simulação, não sendo permitida a acusação fiscal sem a devida prova.

E não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, assevera ser inquestionável a aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, cujo preceito normativo determina a contagem do prazo a partir da data de ocorrência do fato gerador, o qual deve ser observado no caso presente.

Além da inobservância da decadência, na acusação de crédito indevido foram incluídas mercadorias tributadas no regime normal do ICMS sem qualquer isenção, fato que autoriza o creditamento do imposto destacado no documento fiscal.

Lembra que as mercadorias incluídas que não contam com isenção, estão classificadas nas posições NCM 3921.90.90 e 3923.21.90 (descrição BOBINA PLAST PICOT LISA C/6 34 x 45 x 015M), conforme disciplina o artigo 15, inciso I, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.

Quanto a infração 03, tem como demonstrada a improcedência da autuação no tocante a decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente aos cinco anos da intimação do lançamento.

O autuante se limita a alegar que houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sem trazer qualquer comprovação ou mesmo simples relato de fatos que teriam sido praticados naqueles institutos, registra.

Garante que no lançamento fiscal também não há nenhuma comprovação ou mesmo qualquer menção à prática de dolo, fraude ou simulação, não sendo permitida a acusação fiscal sem a devida prova.

E não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, é inquestionável a aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, cujo preceito normativo determina a contagem do prazo a partir da data de ocorrência do fato gerador, o qual deve ser observado no caso presente.

Com relação a infração 04, mesmo sendo acatadas parte das alegações de defesa, vê como necessária a elaboração de novo levantamento fiscal, para a exclusão de parte do lançamento pela decadência, o que por si só já torna mandatário o refazimento do relatório fiscal.

Ao analisar as razões de defesa da Contribuinte, o autuante desconsiderou a indicação de diversas mercadorias isentas e outras tributadas na substituição tributária, rebatendo que essas estariam incluídas no rol de produtos com tributação normal, o que de fato não estão.

Sendo assim, requer a elaboração de revisão do levantamento fiscal da infração em tela para sejam consideradas a tributação correta para o crédito referente a tais mercadorias bem como sejam excluídos os fatos geradores atingidos pela decadência.

Relativamente à infração 05, argumenta que ainda que acatada em parte as suas alegações defensivas, se faz necessária a elaboração de novo levantamento fiscal para exclusão dos fatos geradores atingidos pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu após o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência das operações.

Com relação as infrações 06 e 07, entende devam ser excluídos os fatos geradores atingidos pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração se deu após cinco anos da ocorrência de parte das operações que compõem o lançamento ora combatido, reiterando, portanto, as razões de defesa apresentadas.

Para as infrações 08 e 09, aduz que em que pese o acatamento de parte das alegações de defesa, se faz necessária a elaboração de novo levantamento fiscal para exclusão dos fatos geradores atingidos pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu após o decurso do prazo de cinco da ocorrência das operações.

Manifesta sua concordância com a conclusão da informação fiscal para a infração 10.

Conclui no sentido de que por todas as razões aqui expostas, reitera suas razões de defesa com relação ao quanto não acatado na informação fiscal e pugna pela improcedência da autuação.

Em nova intervenção (fls. 111 a 119), o autuante, diante do fato de não terem sido trazidos novos elementos, fatos ou argumentos que não tivessem sido apreciados em sua informação fiscal anteriormente prestada, mantém e ratifica o seu inteiro teor.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 09/03/2022 (fl. 120), recebidos no CONSEF em 15/03/2022 e distribuídos a este relator em 19/05/22 (fl. 120-v).

Presente na sessão, a advogada da empresa Dra. Marina Marques Gomes, OAB/DF 60.634, a qual se manifestou no sentido de que apenas iria acompanhar o julgamento, abrindo mão da realização de sustentação oral.

VOTO

O lançamento constitui-se em dez infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, cuja ciência se deu de forma tácita em 14/04/2021 (fls. 22 e 23).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram em formato digital na mídia de fl. 25.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em

conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados”, CNAE 47.11-3-02, estabelecido no município de Paulo Afonso.

Em relação a questão prejudicial a ser enfrentada e decidida, e que diz respeito a ocorrência de decadência, arguida pelo contribuinte, esclareço que a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que *“o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*.

Já o artigo 173, em seu inciso I assim prescreve:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“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 correspondia às operações declaradas”*.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte 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”.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetro pelo Tribunal, a saber, o AgRg no RESp 1.277.854:

“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Em relação as infrações 08, 09 e 10, tratam de descumprimento de obrigação acessória, e como tal, o entendimento não pode ser aquele esposado pela defesa, de incidência do artigo 150, § 4º, do CTN, diante do posicionamento sedimentado na Jurisprudência, de que em tais situações, há de ser aplicado o artigo 173, inciso I, do CTN. Vejamos:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GUIAS DE RECOLHIMENTO DE FGTS E GFIP. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I DO CTN. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. ART. 32-A DA LEI 8.212/91. PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN) e, partir daí, sujeita-se ao lançamento de ofício (art. 149 incisos II, IV ou VI do CTN). 2. Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art. 173, I do CTN. Hipótese em que não transcorreram mais de 5 anos entre o

*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a constituição do crédito tributário, de modo que não se há de falar em **decadência**. 3. Tratando-se de descumprimento de **obrigação acessória**, a multa incide em decorrência do ato omissivo. ” (TRF 4, Apelação Cível AC 50554819820164047000 PR, publicação no Diário da Justiça eletrônico em 06/10/2021). (Grifos originais).*

De igual forma, pensa o STJ:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA. REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN. 1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência. 2. Na hipótese, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. 3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN”. (REsp 1055540 SC 2008/0098490-8, julgado na 2ª Turma, em 19/02/2009, relatora Ministra Eliana Calmon). (Grifos do relator).

Diante destas duas posições dos Tribunais Superiores, trazidas como exemplos, se percebe, com solar clareza, que a tese defensiva não pode ser aplicada ao presente caso, para as infrações 08, 09 e 10, em relação as quais se aplica a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, sendo a mesma rejeitada, mantendo-se as ocorrências de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2016 as quais somente decairiam em 31 de dezembro de 2021.

Logo, diante de todo exposto, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, nas infrações abaixo indicadas, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a junho de 2016, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, há de ser aplicado o teor do artigo 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180:

“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.

Por tais razões, analisando as infrações, cada uma de *per si*, reconheço existir, ainda que parcialmente, decadência devendo os valores lançados no período acima e infrações a seguir indicadas ser excluídos, como se demonstrará adiante, o que vem a afetar algumas infrações uma vez que tendo sido o contribuinte sido cientificado da lavratura do Auto de Infração em 05/07/2021, conforme registrado por ele próprio em sua impugnação, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial, lembrando ser a apuração do ICMS realizada mensalmente.

A reforçar o entendimento, a Súmula 12 do CONSEF, determina que *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”*.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à parte das infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal (a partir de janeiro de 2016) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (05 de julho de 2021).

Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, as seguintes infrações:

Na infração 01, as ocorrências dos meses de janeiro a junho de 2016;

Infração 02, as ocorrências dos meses de janeiro a abril e junho de 2016;

Infração 03, os fatos autuados de janeiro a junho de 2016;

Na infração 05, os meses de janeiro a junho de 2016;

No caso das infrações 06 e 07, ainda que a acusação se refira a “*falta de recolhimento do imposto*”, pelos demonstrativos elaborados pelos autuantes se percebe que, em verdade, a acusação diz respeito a recolhimento a menor, como se constata do demonstrativo elaborado para a infração 06 no mês de março de 2016, quando o débito apurado e tido como devido foi de R\$ 285,40, do qual foi deduzido o recolhimento efetuado de R\$ 236,88, resultando em imposto remanescente a ser lançado de R\$ 48,52, e na infração 07 no mês de fevereiro de 2018, foi apurado um montante de R\$ 231,53 a título de diferencial de alíquota, sendo abatido, todavia, o valor de R\$ 208,28 diante do recolhimento de tal valor pelo contribuinte, remanescendo débito de R\$ 23,25, ocorrendo, pois, antecipação do pagamento já abordado acima, e que implica na incidência do artigo 150, § 4º do CTN, fato que deságua na exclusão do mês de março de 2016 na infração 06, e de fevereiro de 2016 para a infração 07.

Tais períodos acima indicados, pois, devem ser retirados da autuação.

Não se aplica a disposição do artigo 150, § 4º do CTN, e sim, o artigo 173 do mesmo diploma legal, às infrações 04, 08, 09 e 10, pelos argumentos acima expostos.

A respeito das colocações do autuante para negar a ocorrência da decadência aventada na impugnação, estribado em posição da PGE/PROFIS, de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, constato que em momento algum ficou comprovado nos autos a existência de dolo, até mesmo pelo fato de que, embora mencionado pelo autuante, a mesma não se fez acompanhar das devidas e necessárias provas, o que descaracteriza qualquer insinuação neste sentido, e algumas considerações são necessárias.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) tem, como regra geral, o fato de a infração tributária independe do dolo, ou seja, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente da presença de tal figura:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

O dolo pode ser relevante para a configuração de certas infrações, especialmente, no que tange à aplicação da penalidade, como pode se depreender da leitura do artigo 137 do CTN:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Daí se observa poder a legislação atribuir consequências ao dolo, obviamente, de cunho punitivo ao sujeito passivo sendo que, existem consequências jurídicas da prática dolosa, no campo tributário, como a aplicação de multas mais gravosas, ou a responsabilização direta.

O artigo 71 da Lei 4.502/1964 prevê o seguinte:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

Ou seja, estaria caracterizada a sonegação como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação, assim, dependeria da presença do dolo (elemento volitivo), não se equiparando ao erro do contribuinte, exigindo, pois, para a sua caracterização a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária de ocultar do Fisco certa situação fática relevante para fins tributários, reduzindo o montante a recolher.

Outra figura disposta na mesma Lei acima mencionada (artigo 72), vem a ser a fraude, assim definida:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

Não se deve confundir a figura da fraude, como qualquer conduta elisiva, com o intuito de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, não tendo qualquer sentido se punir o contribuinte apenas porque evitou, impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador do tributo, uma vez que, fosse esse o sentido normativo do artigo, certamente, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal, e não sendo dessa forma que deve ser interpretado.

A fraude, para ser caracterizada, consiste na conduta que dissimula a ocorrência do fato jurídico tributário ou que faz mascarar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, disfarçando operações praticadas, utilizando dissimulação nos atos praticados pela sociedade empresária, devidamente caracterizada pelo confronto de provas.

Se o Fisco comprova que essa divergência entre provas e documentos revela uma prática idealizada para iludir, dissimular e ludibriar a Fazenda Pública, aí sim, estará demonstrado o dolo e consequentemente a fraude. Não me parece ser o caso em tela.

Já a simulação seria o ato no qual a parte que o pratica objetiva violar disposição legal, estando prevista no artigo 167 do Código Civil de 2002, sendo plausível o direito de a Fazenda Pública pleitear a anulação dos atos eivados de simulação, no interesse do Tesouro, e que no CTN, a possibilidade do lançamento de ofício, uma vez comprovado o dolo, a fraude e a simulação nos atos a cargo dos contribuintes, nos termos dos seus artigos 149, inciso VII e 150, parágrafo 4º.

Quanto ao conluio nada mais é do que a sonegação ou a fraude praticada por vários agentes que dolosamente se unem para tal fim, e não há nos autos qualquer notícia neste sentido.

Todavia, não posso me alinhar ao posicionamento do autuante responsável pela informação fiscal, diante do fato de não se encontrar comprovada a prática dolosa, sequer este enumerou ou indicou qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como tal, rejeitando o argumento colocado.

Quanto ao pedido para realização de diligência, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa.

Além do mais, o autuante quando da informação fiscal, efetivou o exame das questões postas para as infrações arroladas na autuação, realizando, inclusive, ajustes, em atenção ao pleito defensivo devidamente acolhido.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326/RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

No mérito, início a análise pela infração 01, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal, relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, com o que não concorda a autuada, listando diversos produtos para os quais entende estarem submetidos a tributação normal, e por consequência, lícito o uso do crédito fiscal.

O deslinde da matéria passa pela análise das NCM, bem como as descrições das mercadorias, diante do entendimento sedimentado neste órgão julgador, lastreado em posicionamento da SEFAZ para o enquadramento da mercadoria como sujeita à substituição tributária, como o constante do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido: “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente*”.

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: “*Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item*”.

Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição.

Partindo de tal premissa, de igual modo, passo a analisá-los, de *per si*, considerando aquelas indicadas na informação fiscal como integrantes do demonstrativo da autuação, tendo em vista as disposições do Anexo 1 ao RICMS/12, em suas versões para os exercícios de 2016, 2017 e 2018:

A tarefa do julgador é, pois, verificar se tal NCM se encontrava no rol dos produtos inseridos no Anexo 1 ao RICMS/12, e em caso positivo, se a descrição se coaduna com a dos produtos autuados.

CASTANHA PREZUNIC DO PARÁ 150G. CASTANHA YOKI CAJU 100G. NCM 0801.22.00 e 0801.32.00, Tais produtos apresentavam a seguinte tributação: em 2016, tal NCM não estava sujeita a substituição tributária, havendo apenas a previsão, nos itens 11.10.1 e 11.10.2 de substituição tributária para “*Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1kg*” e “*Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo superior a 1kg*”, respectivamente, na NCM 2008.1, diversa da autuada, que não corresponde, como visto, aos produtos autuados, os quais possuíam tributação normal, devendo ser excluídos da autuação.

Em resumo: as NCM 0801.22.00 e 0801.32.00 referente aos produtos CASTANHA DO PARÁ e CASTANHA DE CAJU, não possuíam previsão para substituição tributária em 2016, até 31/01/2017, sendo a tributação normal, o que justifica a sua exclusão do lançamento em tal período.

Em 2017, os itens que previam substituição tributária para os produtos “*Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1kg*” e “*Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo superior a 1kg*”, de NCM 2008.1, se encontravam nos itens 11.11.0 e 11.11.1 do Anexo 1 ao RICMS/12, inexistindo previsão de substituição tributária para a NCM 0801.22.00 e 0801.32.00 como apontado na planilha elaborada e apresentada pela defesa, sendo a tributação em tais NCM normais, o que enseja a retirada dos produtos da autuação, vez ser o uso do crédito fiscal lícito.

Já para 2018, a mesma situação verificada em 2017 se repete, inclusive quanto aos itens e NCM, devendo ser excluídos tais produtos do levantamento.

A NCM 0802.32.00, relativa a NOZES LA VIOLETERA não possuía no período autuado previsão para a realização de substituição tributária, sendo lícito o uso do crédito fiscal pelo contribuinte autuado, com a retirada do mesmo dos demonstrativos elaborados.

ESPETINHO NUTRIAL LINGUIÇA CONGELADA E ESPETINHO JUNDIAÍ LINGUIÇA MISTA de NCM 1602.49.00 e 1601.00.00. Tanto em 2016 e 2017, incluindo o mês de janeiro, quanto em 2018, inexistia previsão de substituição tributária para tais NCM, o que enseja a retirada de tais produtos do levantamento.

Já o ESPETINHO NUTRIAL MISTO CONGELADO 500G, NCM 0207.14.00 em 2016 existia previsão para substituição tributária no item 11.31.1 do Anexo 1 ao RICMS para *“Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves e de suínos”*.

Em 2017, no item 11.35.0 do Anexo 1 ao RICMS se encontrava a previsão de substituição tributária para *“Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves”*, para a NCM 0207, enquanto em 2018 tal previsão se mantinha, com a mesma redação e item do Anexo 1 ao RICMS/12.

Considerando que ainda que com a NCM coincidente, a descrição do produto não guarda relação, vez que o espetinho misto reúne carnes de aves, suínos e bovinos, tal fato justifica a exclusão do lançamento.

GANACHE CHOCOLATE 4KG. NCM 1704.90.90 e 1806.32.10. Para 2016, existia previsão de substituição tributária para a NCM 1704.90.1, nos itens 11.1 do Anexo 1 ao RICMS/12 para *“Chocolate branco, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, excluídos os ovos de páscoa de chocolate”* e 11.5 para *“Ovos de páscoa de chocolate”*, descrições não coincidentes com a dos produtos autuados, que, inclusive possuem embalagens de 4kg.

A NCM 1806.32.10 possuía, no mesmo período, previsão para substituição tributária no item 11.3 do Anexo 1 ao RICMS/12 para *“Chocolate em barras, tabletes ou blocos em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo igual ou inferior a 2 kg”*, descrição igualmente divergente dos produtos autuados.

Em 2017 e 2018, a mesma situação se repete quanto a itens e descrição nas NCM 1704.90.90 e 1806.32.10, significando que tais produtos têm tributação normal, sendo o uso do crédito fiscal lícito, implicando na retirada dos produtos do levantamento.

GRANULADO HARALD CHOCOLATE 1KG. NCM 1806.90.00. Em 2016, no item 11.4 do Anexo 1 ao RICMS/12 existia a previsão de substituição tributária para *“Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg, excluídos os achocolatados em pó e ovos de páscoa de chocolate”*.

Em 2017, a previsão para realização de substituição tributária se encontrava no item 11.7 do Anexo 1 ao RICMS/12 para *“Bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos de confeitaria, contendo cacau”*, ao passo que em 2018 a mesma descrição e item se repetem.

Assim, temos que sendo o produto da substituição tributária, o uso do crédito fiscal se mostra indevido, sendo o produto mantido no lançamento.

MISTURA PARA BOLO (NCM 1901.20.00). Para 2016, no período de 10/03/2016 a 31/01/2017, a NCM 1901.2, no item 11.13 do Anexo 1 ao RICMS/12, previa a substituição tributária para *“Mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo”*, ou seja, a mistura para bolo neste período se encontrava com tributação normal, o que implica em exclusão no demonstrativo elaborado pelo autuante, neste período, de tais operações, vez ser devido o crédito.

Em 2017, vigorava a redação que produziu efeitos entre 01/02/2017 e 31/12/2017, tendo tal NCM (1901.2) previsão para substituição tributária no item 11.14.3, para os produtos *“Misturas e preparações para bolo com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 Kg”*.

Daí se conclui que apresentando a NCM 1901.2, os produtos abarcados pela substituição tributária correspondem a mistura para bolo, inclusive possuindo o peso acondicionado de 350 ou 450 gr., o que implica na manutenção de tais mercadorias no levantamento no período indicado.

Para 2018, a partir de 01/01/2018, a situação é a mesma daquela vigente em 2017, uma vez que o item 11.14.3 previa a substituição tributária para *“Misturas e preparações para bolo com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 Kg”*, na NCM 1901.2, fato que justifica a manutenção de tais produtos no lançamento.

A NCM 1901.90.90 para 2016 não possuía previsão para substituição tributária.

GRANOLA TIA SÔNIA NCM 1904.10.00 Para 2017, a partir de 01/02/2017, tal NCM encontrava previsão para substituição tributária no item 11.8 do Anexo 1 ao RICMS/12 (Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou torrefação).

Em 2017 e 2018, se observa a mesma situação anteriormente descrita, ou seja, inexistir substituição tributária para tal produto, uma vez que, apesar de ser a NCM prevista para substituição tributária a 1904.1, ela não se enquadra no item 11.8 do Anexo 1 do RICMS, por ser um mix de cereais com frutas secas, enquanto que tal item refere-se, como visto, tão somente a *“Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou torrefação”*.

No endereço eletrônico www.emposiotiasonia.com.br/granola-tia-sonia-tradicional-200g consta a seguinte descrição do produto: *“Uma combinação perfeita de frutas desidratadas, flocos de aveia, gergelim, tapioca e castanha de caju que garantem uma alimentação saudável e deliciosa” sendo a sua composição “Flocos de aveia, rapadura, coco, tapioca, uva-passa, castanha de caju, gérmen de trigo, melão de cana, manteiga, gergelim e sal do Himalaia”*, o que suporta a assertiva quanto a não ser obtido por torrefação ou expansão.

Logo, tal produto deve ser retirado do levantamento fiscal.

SACO PLÁSTICO PÃO FRANCÊS. 34 x 40 C/1000. NCM 3923.21.90 e 3923.29.90. Em 2016, inexistia qualquer previsão de substituição tributária para a NCM 3923.2 no Anexo 1 ao RICMS, mesma situação tributária para 2017 e 2018, e diante de se constituir em material de embalagem, cujo crédito é permitido pela legislação, não pode ser acolhido o argumento posto pelo autuante, quanto a acompanhar a tributação do pão, deve ser retirado do demonstrativo.

SACO PÃO GRANDE. NCM 4808.90.00. Esta NCM não tinha previsão no período autuado para substituição tributária, entretanto, segue o mesmo entendimento do produto anterior e pelas mesmas razões.

PILHA DURACELL ALCALINA PALITO L6 P4. NCM 8506.10.10. Inexistia no período autuado, qualquer previsão para substituição tributária da NCM de raiz 8506, devendo a mesma ser retirada do levantamento, por ser lícito o uso do crédito fiscal.

PRÉ MISTURA P/PANETONE COM GEMA 20KG. NCM 1902.22.00: No período autuado, tal NCM de raiz 1902.2 não possuía qualquer determinação para a realização de substituição tributária, o que determina a retirada do levantamento.

Esclareço que tal produto, de acordo com as informações indicadas pelo fabricante Adinor, comercializado sob a marca comercial Adinomax e disponibilizado através do endereço eletrônico <http://www.adinor.com.br/produto/58/preparado-para-panetone>, tem a seguinte composição química: *“açúcar cristal, gordura vegetal hidrogenada, extrato de malte, lecitina de soja (INS 322), estabilizante polisorbato 80 (INS 433) e estearoil-2-lactil lactato de sódio (INS 482),*

monoglicerídeo de ácidos graxos (INS 471), conservante propionato de cálcio (INS 282), aroma natural de panetone, soro de leite, ácido ascórbico (INS 300) e enzima alfa amilase (INS 1100)”.

Como visto, a exemplo dos itens anteriores, farinha de trigo não integra o produto, o que faz com que o mesmo não esteja submetido à substituição tributária.

Por fim, a NCM 1901.20.00 para o produto MISTURA PARA PÃO DE QUEIJO YOKI 250 G, O site do fabricante (www.yoki.com.br/produto/pão-de-queijo) indica que o mesmo se compõe de fécula de mandioca, amido modificado, gordura vegetal, sal, gordura vegetal hidrogenada, xarope de glicose, leite integral em pó, soro de leite em pó, queijo em pó, manteiga, maltodextrina, extrato de levedura, aromatizantes, reguladores de acidez ácido láctico, fosfato dipotássico, fosfato dissódico bicarbonato de cálcio, emulsificante mono e diglicerídeos de ácidos graxos antioxidante alfa-tocoferol.

A legislação, para 2016, em tal NCM, no item 11.3 do Anexo 1 ao RICMS/12 previa a substituição tributária para “*Mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo*”, e como visto, o produto em tela não contém farinha de trigo em sua composição.

Em 2017, os itens 11.14.0, 11.14.1 e 11.14.3 determinavam a substituição tributária para produtos com tal NCM, que tivessem farinha de trigo em sua formulação, o que, como visto acima, não é a presente hipótese, e implica, diante da tributação normal, na retirada de tal item do lançamento.

Infração parcialmente procedente no montante de R\$ 7.651,12, frente a exclusão das ocorrências do período de janeiro a junho de 2016, pela incidência da decadência, bem como aquelas mercadorias objeto das observações acima e que não se encontravam nos períodos indicados na condição de sujeitas à substituição tributária.

2016

Julho	R\$	10,00
Agosto	R\$	56,92
Setembro	R\$	12,17
Outubro	R\$	119,36
Novembro	R\$	171,05
Dezembro	R\$	276,37

2017

Janeiro	R\$	0,00
Fevereiro	R\$	98,80
Março	R\$	105,97
Abril	R\$	28,85
Maio	R\$	387,37
Junho	R\$	242,98
Julho	R\$	40,50
Agosto	R\$	87,93
Setembro	R\$	296,49
Outubro	R\$	274,13
Novembro	R\$	24,50
Dezembro	R\$	757,10

2018

Janeiro	R\$	1.209,70
Fevereiro	R\$	312,14
Março	R\$	301,74

Abril	R\$ 370,49
Maio	R\$ 122,60
Junho	R\$1.083,16
Julho	R\$ 274,48
Agosto	R\$ 16,24
Setembro	R\$ 369,54
Outubro	R\$ 31,08
Novembro	R\$ 768,54
Dezembro	R\$ 107,41

Relativamente a infração 02, que diz respeito a utilização de crédito fiscal indevido relativo a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, especificamente bobinas plásticas picotadas lisas, frutas frescas e flocos de milho, a defesa sustenta terem sido arroladas mercadorias tributadas no regime normal do ICMS sem qualquer isenção, fato que autorizaria o creditamento do imposto destacado no documento fiscal, tendo o autuante que as bobinas plásticas seriam isentas, vez se destinarem a embalar produtos hortifrutícolas, isentos de ICMS, acompanhando o principal quanto a tributação.

Em relação as mercadorias bobinas plásticas picotadas lisas, abraço entendimento firmado no Parecer DITRI 26.354/16, de 21/09/2016, do qual destaco os seguintes trechos:

“Preliminarmente, cabem algumas considerações acerca das embalagens usadas para acondicionamento de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos.

As embalagens para o acondicionamento dos referidos produtos são usadas na colheita, transporte e no varejo e têm a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio e a venda.

A adequação das embalagens para a venda dos produtos envolve os aspectos de boa aparência, identificação e visibilidade econômica, sendo utilizadas embalagens de apresentação com pequena quantidade de produtos, normalmente sensíveis (morango, acerola, amora etc), pronta para ser consumida pelo cliente final.

Observa-se que há agregação da embalagem aos produtos apenas quando ocorre o acondicionamento como embalagem de apresentação comercial das mercadorias.

Neste caso, a embalagem é considerada insumo, ensejando direito a uso de crédito fiscal de ICMS, se a operação realizada com o produto acondicionado em embalagem de apresentação for onerada pelo imposto.

Nas demais situações, a embalagem utilizada no acondicionamento dos produtos tem o tratamento de material de consumo, não ensejando direito ao uso de crédito fiscal de ICMS, pois não há sua agregação aos produtos, uma vez que o acondicionamento tem exclusivamente a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio.

A fim de tornar mais clara a orientação, considerando o tratamento tributário distinto entre insumos e material de consumo, a orientação relativa aos três questionamentos apresentados pela consulente será estruturada em duas partes:

(...)

1 - nas aquisições interestaduais de embalagens destinadas ao acondicionamento de mercadorias isentas, é devido o ICMS diferença de alíquotas, nos termos do inciso IV, do artigo 2º da lei 7.014/96, considerando que, neste, caso, as embalagens de papelão são consideradas material de consumo, por não se integrarem aos produtos, sendo vedado uso de crédito fiscal relativo ao diferencial de alíquotas ou referente ao imposto incidente nas operações de aquisição de embalagens, ainda que as mesmas sejam utilizadas para o acondicionamento de frutas cujas operações estejam oneradas pelo ICMS, tendo em vista a regra de vedação de uso contida no inciso I, do § 1º, do artigo 29 da lei 7.014/96 e no inciso I, do artigo 33 da lei complementar 87/96;

2 - na venda de frutas acondicionadas nessas embalagens, em regra não é devido o ICMS, tendo em vista a previsão de isenção para operações internas e interestaduais com estes produtos, contudo nas operações com frutas importadas não oriundas de países signatários do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT,

conforme dispõe a alínea a, do inciso I, do artigo 265 do RICMS-BA e a alínea e, do inciso I, da cláusula primeira do convênio ICMS nº 44/75”.

Ou seja: as aquisições de tal material não propiciam a utilização de crédito fiscal, vez serem considerados materiais de consumo, tendo agido corretamente o autuante, ainda que com argumentação ao meu entender equivocada.

Para o produto denominado “flocão de milho”, esclareço ser o mesmo nada mais do que farinha de milho flocada, obtido pelo processo de extrair o gérmen do grão, a casca, o olho, e é triturada apenas a parte amarela alaranjada do grão de milho, passando por uma etapa de pré-cozimento.

A discussão é quanto a sua tributação ou não pelo ICMS. Neste sentido, me valho do entendimento externado quando da emissão do Parecer DITRI 6753, de 31/03/2015:

“Inicialmente cumpre-nos salientar que a tributação aplicável às operações com farelo de milho e milho triturado está necessariamente vinculada à destinação dos produtos, ou seja, se os mesmos serão utilizados na alimentação humana, ou na atividade agropecuária, como insumos destinados à alimentação animal.

Nesse contexto, tratando-se de farelo de milho destinado a consumo humano, será aplicada a isenção prevista no art. 265, inciso II, ‘d’, do RICMS/BA (Dec. nº 13.780/12), a saber:

‘Art. 265. São isentas do ICMS:

.....

II - as saídas internas de:

.....

d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho;’

Considerando que o dispositivo supra não especifica os tipos de fubá de milho e farinha de milho alcançados pelo tratamento ali previsto, o entendimento que prevalece é o de que todas as espécies desses produtos estão incluídas no benefício da isenção do imposto, a exemplo do farelo de milho.

Da mesma forma, as operações internas com milho triturado destinado à alimentação humana estão amparadas pela alíquota reduzida de 7%, prevista no art. 16, inciso I, da Lei 7.014/96, da seguinte forma:

‘Art. 16. 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:

I - 7% (sete por cento) nas operações com:

a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca;’

Por outro lado, tratando-se de farelo de milho e milho triturado destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal (insumo agropecuário), será aplicado o regramento contido no art. 264, inciso XVIII, do RICMS/BA (Dec. nº 13.780/12), da seguinte forma:

“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

.....

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:

a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;

b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;

c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso; ’.

Isto posto, e considerando que o referido Convênio ICMS 100/97 cita expressamente, no inciso VI de sua Cláusula primeira, o produto 'farelo de milho' e, em sua Cláusula segunda, o produto 'milho', temos que as operações internas com farelo de milho e milho triturado destinados à utilização como insumos agropecuários encontram-se amparadas pela isenção do ICMS, observados os requisitos previstos na legislação para fruição deste benefício.

Finalmente, no tocante às operações com canjica branca e canjica amarela, produtos utilizados na alimentação humana, ressaltamos que as mesmas sofrem tributação normal do imposto, visto que não se encontram amparadas pelo benefício da isenção prevista no art. 265, II, 'd', do RICMS/BA e, da mesma forma, não se encontram alcançadas pela alíquota reduzida de 7% prevista no art. 16, inciso I, 'a', da Lei 7.024/96, visto que o referido dispositivo refere-se apenas ao milho e à fubá de milho”.

Logo, daí se depreende ser o flocão de milho, produto diverso do fubá de milho, por força de suas características peculiares, produto tributado e, nesta condição, lícito o uso do crédito fiscal.

E a justificativa para tal posição vem do fato de o fubá e a farinha de milho serem considerados de idêntica natureza pela Anvisa, a qual atribui uma definição exclusiva para a farinha de milho flocada, também chamada de flocos de milho pré-cozidos.

Assim, diferente dos produtos que são obtidos pela moagem dos grãos, a farinha de milho flocada é o resultado da laminação de diferentes partes desses grãos, que em seguida passam por uma etapa de pré-cozimento. Posteriormente, esses flocos também são classificados de acordo com seu tamanho: os menores compõem o “floquinho”, enquanto os maiores compõem o chamado “flocão”.

Outro ponto de diferenciação é que, na fabricação do flocão, os grãos de milho obrigatoriamente precisam ter passado por uma etapa de degerminação, ou seja, um processo para remover a parte branca, conhecida como gérmen, que é responsável pela germinação do cereal, enquanto o fubá e a farinha de milho podem ser fabricados com grãos degerminados ou não.

Assim, deve ser tal produto retirado da autuação.

Em relação as frutas frescas, (maçã, pera, kiwi, ameixa, morango, caqui), bem como produtos outros como gengibre, tidos como isentos pelo autuante, esclareço que o artigo 265 do RICMS/12, determina:

“Art. 265. São isentas do ICMS:

I - as saídas internas e interestaduais:

a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80)”.

Analisando o Convênio ICM 44/75, o qual dispõe sobre a isenção de produtos hortifrutigranjeiros, cuja remissão foi feita no mencionado artigo, observo estar ali o seguinte comando:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICM as saídas, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos seguintes produtos:

I - hortifrutícolas em estado natural:

a) abóbora, abobrinha, acelga, agrião, alho, aipim, aipo, alface, almeirão, alcachofra, araruta, alecrim, arruda, alfavaca, alfazema, aneto, anis, azedim;

b) batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolos;

c) camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, couves, couve-flor, cogumelo, cominho;

d) erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, ervilha, espinafre, escarola, endívia, espargo;

e) flores, frutas frescas nacionais ou provenientes dos países membros da Associação Latino - Americana de Livre Comércio (ALALC) e funcho;

f) gengibre, inhame, jiló, losna;

- g) mandioca, milho verde, manjeriço, manjerona, maxixe, moranga, macaxeira;
- h) nabo e nabica;
- i) palmito, pepino, pimentão, pimenta;
- j) quiabo, repolho, rabanete, rúcula, raiz-forte, ruibarbo, salsa, salsão, segurelha;
- l) taioba, tampala, tomate, tomilho e vagem”. (Grifei).

Chamo a atenção para os dois termos grifados, quais sejam “hortifrutícolas em estado natural” e “frutas frescas”.

Note-se que o RICMS/12 acima referido condiciona a isenção para as saídas de produtos, exceto se destinados a industrialização, ou seja, aqueles que venham a sofrer qualquer processo dentre aqueles listados na legislação como industriais.

A legislação do IPI (Decreto 7.212/10), que dispõe sobre tal imposto, considera caracterizada a industrialização quando se realize qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como:

I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

De tal conceito, chama particularmente a atenção o fato da embalagem ser tida como industrialização, e o segundo, o de modificação da aparência do produto.

Assim, na forma da norma regulamentar do estado da Bahia, devidamente reproduzida linhas acima, nos fala em hortifrutícolas em estado natural e frutas frescas, o que, de logo, demonstra que as frutas congeladas, além de sofrerem um processo de industrialização pela embalagem, , não se apresentam, também, em seu estado natural, e sim, congeladas,

Não é o que se percebe na autuação. As frutas e hortifrutículas autuados se encontram na condição de produtos frescos.

Como visto, o gengibre possui previsão expressa de isenção, e sendo assim, o uso do crédito fiscal não se apresenta como correto. Da mesma forma, as frutas frescas, inclusive importadas da Argentina, e outros países da ALALC (Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Cuba, Equador, México, Panamá, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela), além do Brasil, também devem ser consideradas isentas, com as exceções previstas na norma, não tendo se observado qualquer menção a frutas importadas de países de outros continentes, que não os acima mencionados.

Como exemplo, cito, dentre vários, o produto “maçã argentina” constante da nota fiscal 139.934, de 07/02/2017.

Importante destacar que para fins de classificação fiscal, tais produtos encontram-se no capítulo 7 da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados), independente da sua forma de apresentação, que pode ser:

Considera-se em estado natural o produto tal como se encontra na natureza, que não tenha sido submetido a nenhum processo de industrialização, não perdendo essa condição o que apenas tiver sido submetido a resfriamento, congelamento, secagem natural, acondicionamento

rudimentar ou que, para ser comercializado, dependa necessariamente de beneficiamento ou acondicionamento;

Os produtos hortifrutigranjeiros cortados, descascados ou cuja embalagem não seja estritamente necessária à sua comercialização caracterizam-se como produtos resultantes de industrialização, o que não vem a ser o caso daqueles arrolados na autuação.

Tendo em vista essas duas situações, para fins de tributação, o estado da Bahia, em atenção ao Convênio ICM 44/75, na legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador, considera que a forma de apresentação natural é isenta e passa a ser tributada por sofrer industrialização embalagem e congelamento.

Por tais razões, o crédito fiscal tomado em tal situação deve ser glosado, agindo corretamente o autuante.

Tal explanação e raciocínio servirá para justificar a manutenção na infração 04, de hortifrutícolas desidratados, como alecrim, orégano, dentre outros ali arrolados.

Realizados os ajustes devidos na planilha elaborada pelo autuante na autuação, com a exclusão dos períodos abarcados pela decadência, e observações acima, a infração é tida como parcialmente procedente em R\$ 4.243,84, na forma a seguir demonstrada:

2016

Julho	R\$	0,00
Agosto	R\$	134,03
Setembro	R\$	1.005,28
Outubro	R\$	0,00
Novembro	R\$	0,00
Dezembro	R\$	2,70

2017

Abril	R\$	0,00
Maio	R\$	955,64
Junho	R\$	67,01
Julho	R\$	62,71
Agosto	R\$	77,14
Setembro	R\$	5,68
Outubro	R\$	21,39
Novembro	R\$	76,76
Dezembro	R\$	98,95

2018

Março	R\$	181,51
Abril	R\$	0,00
Maio	R\$	0,00
Junho	R\$	0,00
Julho	R\$	0,00
Agosto	R\$	142,62
Setembro	R\$	372,54
Outubro	R\$	334,75
Novembro	R\$	265,57
Dezembro	R\$	439,56

Para a infração 03, o argumento defensivo se prende unicamente ao fato de ter ocorrido a decadência parcial, devidamente acatada, como visto em momento anterior deste voto, para as ocorrências verificadas até o mês de junho de 2016, não sendo trazido qualquer outro argumento defensivo para as demais ocorrências, daí decorrendo a aplicação dos artigos 140 (*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*) e 142 do RPAF/99 (*A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*), o que conduz para a sua procedência parcial em R\$ 4.773,17, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2016

Julho	R\$	60,81
Agosto	R\$	168,67
Setembro	R\$	66,21
Outubro	R\$	65,53
Novembro	R\$	16,92
Dezembro	R\$	1.151,18

2017

Janeiro	R\$	44,21
Fevereiro	R\$	38,08
Março	R\$	255,84
Abril	R\$	205,00
Maio	R\$	225,23
Junho	R\$	10,78
Julho	R\$	117,00
Agosto	R\$	65,12
Setembro	R\$	44,66
Outubro	R\$	144,19
Novembro	R\$	113,64

2018

Janeiro	R\$	95,53
Fevereiro	R\$	99,90
Março	R\$	207,27
Abril	R\$	207,25
Maio	R\$	31,86
Junho	R\$	418,30
Julho	R\$	803,51
Agosto	R\$	15,27
Outubro	R\$	31,78
Novembro	R\$	69,43

Já a infração 04 se refere a saídas sem tributação, tendo a empresa autuada alegado em sua defesa, além da ocorrência da decadência, não acolhida, em função dos argumentos já explicitados, terem sido incluídos no lançamento produtos tributados, eis que não sujeitos a substituição tributária.

O autuante, por seu turno, analisou os produtos apontados pela defesa, acolhendo alguns deles por entender estar correto o apontamento contido na impugnação.

- ESP BRANDINI C 50 UM, ESP VITARELA VIT UN, ESP GALO INT 500G UM e ESPAG OVOS 500G UN – Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito;
- CANO CHUVEIRO LORENZETTI BCO – A NCM 8516.90.00 do produto descrito, não conta do Anexo 1 do RICMS, portanto o produto não está enquadrado no regime da substituição tributária sendo tributado pelo ICMS;
- EQUILIB CRACKERSPA 48 G. TOQUE LIMA O – Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito;
- MIKS ICE TEA LIMA O/GENG/CHA BCO 275ML - Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito;
- PIZZA SEARA 4 QJ 460G UM e PIZZA REZENDE 440G UM – Produtos industrializados com recheios diversos e tributados normalmente pelo ICMS;
- TORTA CONFEIT OF3 e TORTA MORANGO OF3 - Produtos enquadrados no regime da substituição tributária e excluídos das planilhas de débito.

Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, informando ter feito as planilhas levando em consideração os produtos enquadrados no regime da substituição tributária, anexando novas planilhas para a infração, remanescendo crédito tributário no total de R\$ 14.205,01.

Passando a análise de cada um deles, quanto a pizza (NCM 1905.90.90), no período de 10/03/2016 a 31/01/2017 existia substituição tributária para a NCM 1905.9 para os produtos listados no item 11.8 do Anexo 1 ao RICMS/12 (*salgadinhos diversos*), item 11.26-A (*Outros pães industrializados; exceto pão francês de até 200 g*), item 11.26-B (*Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente; exceto casquinhas para sorvete*) e item 11.26-D (*Demais pães industrializados*), descrição na qual não se encaixa pizza.

Para 2017, a partir de 01/02, a substituição tributária para a NCM 1905.9 possuía previsão para os itens 11.9 do Anexo 1 ao RICMS/12 (*salgadinhos diversos*) e 11.30 (*Demais pães industrializados*).

Por fim, em 2018, a previsão de substituição tributária existia no Anexo 1 ao RICMS/12 nos itens 11.9 (*Salgadinhos diversos*), 11.28.2 (*Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas; exceto os classificados nos CEST 17.062.02 e 17.062.03*), a partir de 01/06/2018. Até esta data, vigia a redação que previa a substituição tributária nesta NCM 1905.90.90 para “*Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados pães, exceto casquinhas para sorvete e pão francês de até 200g*”, 11.28.2 (*Casquinhas para sorvete*), 11.28.3 (*Pão francês até 200g*) e 11.30 (*Demais pães industrializados*).

Por esta razão, as operações com pizzas nesta NCM, realizadas a partir de 01/06/2018 devem ser consideradas tributariamente substituídas, e, por consequência, retiradas do lançamento.

Já as pizzas Itamassas de NCM 1902.20.00 tinham tributação normal, e deveriam ser tributadas, pelo fato de que para tal NCM, no período autuado, inexistia previsão para substituição tributária, o que justifica a manutenção no lançamento.

Quanto ao produto espagete de NCM 1902.19.00, não constatei ocorrências para o ano de 2016.

Para 2017, o item 11.17.0 do Anexo 1 ao RICMS/12, previa a substituição tributária para “*Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03*”, o item 11.17.1 contemplava com a substituição tributária “*Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.04*”, o item 11.17.2 previa a substituição tributária para “*Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.05*”, o item 11.17.3 estabelecia a substituição tributária para “*Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos*”, enquanto o item 11.17.4 enquadrava na substituição tributária

“Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos”, e por fim, o item 11.17.5 estipulava a substituição tributária para *“Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos”*, ou seja, abarcava todos os tipos de massas “espaguete”, o que justifica a retirada do lançamento.

Em 2018, de igual modo, vigorava a mesma regra de substituição tributária, para tais produtos e NCM, o que, da mesma forma, implica na retirada dos mesmos do lançamento.

A NCM 1902.11.00, possuía a mesma previsão de substituição tributária em 2016, no item 11.16, enquanto para 2017 e 2018, igualmente possuía a determinação de substituição tributária para os itens 11.17.0, 11.17.1 e 11.17.2 do Anexo 1 ao RICMS/12, razão pela qual agiu corretamente o autuante ao proceder a exclusão de tais produtos.

Ao seu turno, a NCM 1902.30.00, corresponde ao produto “espaguete Nissin Miojo 500G 5 minutos”, que de acordo com o fabricante (www.nissin.com.br/produto/costela) vem a ser “macarrão instantâneo”, que em 2016 encontrava previsão para substituição tributária no item 11.15 do Anexo 1 ao RICMS/12, em 2017 e 2018 possuía previsão para substituição tributária no item 11.16 do mencionado Anexo 1 ao RICMS/12, o que implica também na retirada do lançamento.

CANO CHUVEIRO LORENZETTI BCO, de NCM 8516.90.00. Esta NCM não possuía qualquer previsão para substituição tributária nos períodos autuados, sendo produto de tributação normal, o que justifica a sua manutenção na autuação, vez que sendo produto tributado normalmente, e não tendo o contribuinte levado a débito do imposto, sequer o destacado, quando da saída ocorrida, remanesce a cobrança.

EQUILIB CRACKERSPA 48 G. TOQUE LIMA, NCM 1905.31.00. foi localizado apenas um lançamento de tal produto em 2016, mês de janeiro, já extirpado do levantamento pelo acolhimento do argumento quanto a decadência, o que prejudica a sua apreciação.

MIKS ICE TEA LIMA/GENG/CHA BCO 275ML NCM 2208.90.00. De acordo com o site www.minhabebida.com/products/ice-tea-lima-gengibre-c-cha-branco-garrafa-275ml-milks, tal produto vem a ser *“saborosa combinação de vodka, chá e frutas. Juntando a refrescância do chá e do gengibre com o sabor do limão e a vodka, o Miks Ice tea se torna uma excelente opção para os happy hours com os amigos. Teor alcoólico: 5,5%”*, ou seja, se constitui em bebida alcoólica.

Tal NCM, em 2016, até 30/09/2016, no item 2.3 do Anexo 1 ao RICMS/12 possuía previsão para substituição tributária para *“Bebida ice”*, ao passo que no item 3.17 a previsão era para *“Bebida refrescante com teor alcoólico inferior a 8%”*, vigendo em todo o período.

Para 2017 e 2018, se manteve a previsão do citado item 3.17, com a mesma descrição do produto, estando, pois, o mesmo amparado pela substituição tributária, sendo correta a retirada do levantamento.

Por fim, quanto as tortas, NCM 1905.20.90 1905.90.90, algumas observações são pertinentes, especialmente quanto a última NCM (1905.90.90), a qual já foi devidamente analisada quanto ao produto pizza, de mesma NCM.

Assim, valem as observações anteriormente feitas.

Em relação a NCM 1905.20.90, esclareço que em 2016 a mesma se referia no Anexo 1 ao RICMS/12 a *“Bolo de forma, inclusive de especiarias”*, no item 11.18, redação esta vigente a partir de 01/06/2016.

Para o ano de 2017, o item 11.19 estabelecia substituição tributária para *“Bolo de forma, inclusive de especiarias”*, mesma situação vigente em 2018, o que justificaria a exclusão realizada pelo autuante.

Desta forma, alterados os resultados apontados inicialmente, os débitos lançados para o período de são modificados para os seguintes valores abaixo indicados, remanescendo a infração em R\$ 4.741,13:

2016

Julho	R\$ 97,28
Agosto	R\$ 220,61
Setembro	R\$ 548,55
Outubro	R\$ 600,62
Novembro	R\$ 240,14
Dezembro	R\$ 500,72

2017

Janeiro	R\$ 241,63
Fevereiro	R\$ 114,94
Março	R\$ 230,05
Abril	R\$ 1.129,51
Maio	R\$ 84,53

2018

Janeiro	R\$ 54,07
Fevereiro	R\$ 35,69
Março	R\$ 34,22
Abril	R\$ 59,17
Maio	R\$ 58,17
Junho	R\$ 66,00
Julho	R\$ 55,43
Agosto	R\$ 45,79
Setembro	R\$ 45,12
Outubro	R\$ 41,09
Novembro	R\$ 49,11
Dezembro	R\$ 246,86

Relativamente à infração 05, a discussão diz respeito a incidência ou não do adicional do Fundo Estadual de Combate à Pobreza, sobre determinados produtos, único argumento defensivo trazido, sendo objeto da Instrução Normativa 05/2016, datada de 16/09/2016, a qual assim esclarecia:

"1 - Para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza serão considerados como cosméticos exclusivamente os produtos relacionados no Anexo Único desta Portaria.

2 - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação.

ANEXO ÚNICO

NCM 3304.1 Produtos de maquiagem para os lábios;

NCM 3304.20.1 Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel;

NCM 3304.20.9 Outros produtos de maquiagem;

NCM 3304.3 Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmaltes à base de acetona;

NCM 3304.91 Pós, incluindo os compactos para maquiagem (exceto talco e polvilho com ou sem perfume);

NCM 3304.99.1 Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas; incluídos os esfoliantes;

NCM 3304.99.9 Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo os bronzeadores (exceto as preparações anti-solares e os cremes para assadura);

NCM 3305.2 Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos;

NCM 3305.3 Laquês para o cabelo, incluídos os fixadores e gel fixador;

NCM 3305.9 Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores;

NCM 3307.3 Sais perfumados e outras preparações para banhos;

NCM 3307.9 Depilatórios, inclusive ceras; papéis perfumados e papéis impregnados ou revestidos de cosméticos; pastas (ouates), feltros e falsos tecidos impregnados, revestidos ou recobertos de perfume ou de cosméticos;

NCM 2847 Água oxigenada 10 a 40 volumes, incluídas as cremosas exceto os produtos de uso medicinal;

NCM 4818.2 Lenços de desmaquiar”.

A insurgência do contribuinte se prende aos produtos com NCM 3307.10.00 (creme de barbear bozzano), 3305.90.00 (condicionador Monange, condicionador Niely Gold), 3307.20.10 (desodorante roll-on feminino) e 3305.10.00 (shampoo),

A questão se resume, pois, a, em nome do princípio da verdade material, se verificar a Instrução Normativa em referência, em relação aos produtos autuados, o que passo a fazer, observando os mesmos critérios já externados para a infração 01.

De início, constato que inexistente na Instrução Normativa em seu Anexo Único, qualquer previsão para a NCM 3307.10.00, o que, de plano, implica na exclusão de todos os produtos com tal NCM inseridas na autuação. Mesma a situação da NCM 3307.20.10

Já a NCM 3305.9 se reporta ao produto “*Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores*”, (grifei) razão igual para a exclusão de tais produtos da autuação.

Desta maneira, para o produto “condicionador” bem como para os demais condicionadores, a autuação não deveria ser mantida, devendo tais produtos serem retirados do levantamento.

Por último, para a NCM 3305.10.00, na Instrução Normativa também não é feita nenhuma referência à mesma, daí decorrendo a sua exclusão do levantamento realizado.

Em relação aos demais itens não impugnados, ficam mantidos na autuação, a qual se apresenta como parcialmente procedente em R\$ 18.895,11, na forma a seguir indicada:

2016

Julho	R\$ 3.257,16
Agosto	R\$ 2.892,30
Setembro	R\$ 2.721,89
Outubro	R\$ 2.150,20
Novembro	R\$ 3.012,58
Dezembro	R\$ 1.236,39

2017

Janeiro	R\$ 538,93
Fevereiro	R\$ 47,27
Março	R\$ 77,88
Abril	R\$ 64,84
Maio	R\$ 40,67

2018

Janeiro	R\$ 186,65
Fevereiro	R\$ 112,06
Março	R\$ 54,74
Abril	R\$ 51,32
Maio	R\$ 57,54
Junho	R\$ 49,35
Julho	R\$ 14,63
Agosto	R\$ 94,54
Setembro	R\$ 151,81
Outubro	R\$ 391,74
Novembro	R\$ 661,03
Dezembro	R\$ 1.029,59

Analizando a infração 06, diante do reconhecimento da decadência para o mês de março de 2016, único apurado para a mesma, deixa de existir, sendo improcedente, diante da exclusão a ser processada, eis que tal período se encontra abarcado por tal figura.

Quanto a infração 07, a acusação se reporta a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, sendo que de acordo com o demonstrativo da autuação, tais bens se constituem em camisa social, almofada para carimbo, suporte inox para padaria, tinta preta para cartaz, removedor para cartaz, botina de segurança, calça de cordão, peça de amolar, bota em PVC, fita embaladora, bobina para calculadora, avental para açougue, sapato de segurança, dentre outros, sendo devidamente caracterizados como não destinados para comercialização pelo estabelecimento, tendo a defesa se apegado unicamente ao argumento da existência de decadência, sem trazer qualquer outro meio de prova no sentido de elidir a acusação quanto aos meses remanescentes, a infração é tida como parcialmente procedente em R\$ 408,65, na forma a seguir demonstrada, diante da exclusão da ocorrência do mês de fevereiro de 2016, abarcada pela decadência:

2016

Julho	R\$ 17,89
Outubro	R\$ 27,16

2017

Abril	R\$ 8,48
Maio	R\$ 18,83
Junho	R\$ 13,48
Agosto	R\$ 47,40
Outubro	R\$ 76,61
Dezembro	R\$ 49,23

2018

Fevereiro R\$ 23,25
Março R\$ 27,19
Maio R\$ 70,72
Junho R\$ 9,60
Setembro R\$ 11,16
Outubro R\$ 7,65

Quanto as infrações 08, 09 e 10, superada a questão da decadência, no mérito, esclareço que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada nota fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações ou prestações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova total de tal escrituração.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, de forma completa, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Quando da apresentação da impugnação, a autuada listou em planilha diversos documentos fiscais os quais garante ter escriturado, tendo comprovado nos autos tal escrituração, ainda que parcial motivo pelo qual tenho tais infrações como parcialmente subsistentes, conforme indicação do autuante, quando da informação fiscal prestada, valores com quais a autuada concorda, inexistindo, pois, qualquer lide que pudesse remanescer para as mesmas.

Assim, acolhendo as alterações realizadas pelo autuante, e constantes da mídia encartada à fl. 100, os valores julgados são os seguintes:

Infração 08

2016

Janeiro R\$ 2,43

Fevereiro	R\$ 25,40
Março	R\$ 15,05
Abril	R\$ 19,36
Maio	R\$ 10,02
Junho	R\$ 189,08
Julho	R\$ 3,07
Agosto	R\$ 21,44
Setembro	R\$ 46,43
Outubro	R\$ 33,28
Novembro	R\$ 20,05
Dezembro	R\$ 172,43

2017

Janeiro	R\$ 207,02
Fevereiro	R\$ 1,35
Março	R\$ 47,24
Abril	R\$ 163,33
Maio	R\$ 7,52
Junho	R\$ 41,72
Julho	R\$ 1,92
Agosto	R\$ 25,95
Setembro	R\$ 6,29
Outubro	R\$ 2,94
Novembro	R\$ 37,08

Totaliza a infração R\$ 1.100,40. Observo que apesar da planilha apresentada indicar débito de R\$ 5,07 para o mês de dezembro, no Auto de Infração lavrado não aparece qualquer indicação de valor para este mês, não tendo sido tal valor computado no cálculo do autuante quando da informação fiscal prestada.

Infração 09:

2016

Janeiro	R\$ 1,10
Fevereiro	R\$ 26,70
Março	R\$ 44,08
Abril	R\$ 77,35
Maio	R\$ 2,92
Junho	R\$ 43,75
Julho	R\$ 22,23
Agosto	R\$ 109,86
Setembro	R\$ 0,26
Novembro	R\$ 31,06
Dezembro	R\$ 9,99

2017

Janeiro	R\$ 2,02
Fevereiro	R\$ 0,08
Março	R\$ 134,85
Abril	R\$ 1,20

Maio	R\$	48,40
Junho	R\$	133,49
Julho	R\$	45,38
Agosto	R\$	16,33
Setembro	R\$	48,73
Outubro	R\$	100,61
Novembro	R\$	79,17

Monta a infração R\$ 979,56.

Infração 10

2017

Dezembro R\$ 28,67

2018

Janeiro	R\$	38,91
Fevereiro	R\$	53,73
Março	R\$	72,59
Abril	R\$	68,67
Maio	R\$	98,32
Junho	R\$	17,56
Julho	R\$	279,08
Agosto	R\$	57,71
Setembro	R\$	189,33
Outubro	R\$	18,87
Novembro	R\$	84,07
Dezembro	R\$	75,46

Resulta o débito ajustado em R\$ 1.082,97.

Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração presente como parcialmente subsistente em R\$ 43.822,10, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01 R\$ 7.957,61 - multa 60%

Infração 02 R\$ 4.243,84 - multa 60%

Infração 03 R\$ 4.773,17 - multa 60%

Infração 04 R\$ 4.741,13 - multa 60%

Infração 05 R\$ 18.895,11 - multa 60%

Infração 06 R\$ 0,00 - multa 60%

Infração 07 R\$ 408,65 - multa 60%

Infração 08 R\$ 1.100,40 - descumprimento de obrigação acessória

Infração 09 R\$ 979,56 - descumprimento de obrigação acessória

Infração 10 R\$ 1.082,97 - descumprimento de obrigação acessória

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0048/21-7**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 44.019,51** acrescido da multa de 60%, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, os acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 3.162,93, prevista no art. 42 do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei Nº 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ ADELSON RAMOS MATTOS - JULGADOR