

A. I. N° - 278936.0003/21-1
AUTUADO - RONDELI & RONDELLI LTDA.
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - DAT SUL / IFEP

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0065-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado o fato de que as misturas para bolo foram adquiridas em embalagens de 5 Kg, não estando, pois, sujeitas ao regime de substituição tributária, devem ser retiradas do lançamento. Em relação a massa para pastel e massa de pizza, o entendimento pacificado é o de que tais produtos não estão sujeitos à substituição tributária. Infração insubstancial. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NA EFD. Devidamente comprovado o cancelamento das Notas Fiscais de Venda a Consumidor Eletrônicas, através de consulta ao site da SEFAZ/BA, com a concordância do autuante, a infração se caracteriza como insubstancial. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração não contestada. 4. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA DIVERSA DA LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS ESCRITURADAS NA EFD. Infração reconhecida. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de junho de 2021, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 22.970,49, além de multas de 60% e 100%, 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, abril a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018. Valor da infração: R\$ 6.017,49, multa de 60%.

Infração 02. **002.001.002.** Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de novembro e dezembro de 2017 e janeiro a maio de 2018, no total de R\$ 13.583,84, sugerida multa de 100%.

Infração 03. **002.001.003.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, totalizando R\$ 2.242,70, multa de 60%, ocorrências apuradas entre janeiro e dezembro de 2018.

Infração 04. **002.001.003.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de outubro a dezembro de 2017 e janeiro de 2018, no montante de R\$ 985,79, multa de 60%.

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, no valor de R\$ 140,67, multa de 60%, para ocorrências entre janeiro e setembro de 2017.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos na forma do instrumento de fl. 76, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 60 a 72, onde inicialmente, manifesta o reconhecimento da autuação fiscal no que diz respeito às infrações 03, 04 e 05, informando já ter ingressado com requerimento para efetuar o pagamento do débito gerado com as reduções legalmente cabíveis, nos termos da legislação de regência e conforme faz certo os documentos juntados em anexo (Doc. 02).

Quanto à infração 01, após reproduzir os dispositivos indicados como infringidos e o da multa aplicada, aduz que a despeito da autuação realizada pela autoridade administrativa, a referida acusação fiscal é improcedente.

Da análise da acusação fiscal, vê terem sido relacionados uma série de produtos descritos como “*Mistura para bolo (...)*”. Segundo o entendimento do autuante, tais produtos estariam enquadrados no regime específico da substituição tributária, tendo o contribuinte, indevidamente se utilizado dos créditos relativos às suas entradas.

Indica dizer a autuação respeito a fatos geradores realizados entre 23/01/2017 e 29/12/2018, isto é, competências de janeiro de 2017 a dezembro de 2018.

Da análise da legislação vigente nesse período verifica que, de fato, com o advento do Decreto 17.454, de 23/02/2017 (efeitos a partir de 01/02/2017), os produtos considerados como “*Misturas e preparações para bolo (...) em embalagem inferior a 5kg*” passaram a constar no Anexo de produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária. No sentido, plota imagem do Anexo 1 ao Regulamento do ICMS de 2012 do Estado da Bahia, com redação vigente no ano de 2017:

Observa que não houve qualquer alteração, no que diz respeito à mencionada previsão, no ano de 2018, de acordo com imagem acostada.

Contudo, não verificou o agente fiscal que tão somente as “*misturas e preparações para bolo*” em embalagem inferior a 5k é que se sujeitam ao regime da substituição tributária, indica, e que no caso em comento, todas as aquisições realizadas foram efetuadas com itens em embalagens equivalentes a 5 kg e não inferiores a 5 kg.

Em anexo, junta planilha discriminada com tais produtos (Doc. 03), onde aponta que singela análise, desde logo, percebe que todas as aquisições foram feitas com produtos (itens específicos) em embalagem de 5 kg.

Toma como exemplo os três primeiros itens da mencionada planilha, constantes na nota fiscal de chave 32170107215414000187550010003081091003081094, cujo espelho traz aos autos, trazendo, ainda, o recorte do referido documento fiscal que também segue anexo (Doc. 04).

Constata claramente que, referente ao produto “*MISTURA BOLO BANANA RICCONI 5KG*”, foram adquiridos quatro pacotes (itens) de 5 kg cada um com valor de R\$ 16,80 a unidade (R\$ 67,20 no total). Já no que concerne ao item “*MISTURA BOLO CHOCOLATE TRADI RICCONI 5KG*” foram adquiridos dois pacotes (itens) de 5 kg cada um com valor de R\$ 18,90 a unidade (R\$ 37,80 no total).

Em relação ao item “*MISTURA BOLO COCO FLEISCHMAN 5 KG*”, por sua vez, foram adquiridos quatro pacotes de 5kg cada um com valor de R\$ 19,94 a unidade (R\$ 79,76 no total).

Inegável, portanto, que as aquisições efetuadas com os referidos produtos foram realizadas com embalagens equivalentes a 5 kg e, portanto, não se trata de embalagens inferiores a 5 kg como dispõe a legislação, para fins de enquadramento no regime da substituição tributária.

Chama atenção para o quatro e quinto itens discriminados na planilha (Doc. 03) e constantes na nota de chave nº '32170507215414000187550010003218011003218014' (Doc. 04), cuja imagem plota na impugnação.

Infere claramente que, referente ao produto “MISTURA BOLO ABACAXI RICCONI 5KG”, foram adquiridos quatro pacotes (itens) de 5kg cada um com valor de R\$ 16,80 a unidade (R\$ 67,20 no total). Já no que concerne ao item “MISTURA BOLO MANDIOCA RICCONI 5KG” foram adquiridos dois pacotes (itens) de 5 kg cada um com valor de R\$ 16,80 a unidade (R\$ 33,60 no total).

Tem como evidente, portanto, que todas as aquisições concernentes aos produtos descritos como “misturas para bolo (...)” foram realizadas com itens de embalagem equivalente a 5 kg, tendo, por conseguinte, corretamente se apropriado dos créditos referentes as suas entradas, haja vista tratar-se de produtos ordinariamente tributados, não enquadrados, pois, na sistemática da substituição.

Ressalta que a forma de recolhimento designada “substituição tributária” consiste em modalidade específica. Com efeito, o enquadramento dos produtos sujeitos ao referido regime depende de previsão normativa expressa. Na presente situação, a disposição constante no Anexo 1 ao RICMS do Estado da Bahia é clara no sentido de que somente as misturas para bolo em embalagem inferior a 5 kg é que se sujeitarão à substituição tributária. Caso o legislador tivesse a intenção de também abarcar os produtos com embalagem equivalente a 5 kg, haveria de prever expressamente “inferior ou equivalente (igual) a 5 kg”.

Relembra que, nos termos artigo 142 do CTN (Lei 5.172/66), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Com efeito, não há espaço para que o agente fiscal interprete contrariamente, extensivamente ou valha-se de analogia em situações nas quais a disposição normativa (legislativa ou do próprio aparato executivo-administrativo) é expressa e clara.

Ademais, aponta que tal questão já fora objeto de julgamento pela 6^a Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF 0211-06/21 NF-VD), oportunidade na qual ficara reconhecida a necessidade de exclusão da autuação de certos e determinados produtos que se desarmonzavam com a legislação da substituição em relação à sua descrição ou quantidades exigidas ou composição de mercadorias. Copia a Ementa do Acórdão, bem como trecho específico do julgado.

Conclui que diante da existência de norma expressa no sentido de que apenas as “misturas de bolo” em embalagem inferior a 5 kg estão enquadradas na substituição tributária e, uma vez constatado que todos os produtos em debate são de embalagem igual a 5 kg, de rigor que sejam excluídos da presente acusação fiscal, eis que corretamente tributados.

Indica, ainda ter o autuante relacionado uma série de produtos descritos como “Massa Pastel (...)” e “Massa Pizza” cuja discriminação em planilha junta em anexo (Doc. 05).

Consoante seu entendimento, tais produtos estariam enquadrados no regime da substituição tributária de modo que ao se creditar em suas entradas, teria incorrido no ilícito fiscal de “creditamento indevido”. Com toda vênia, equivocou-se o agente autuante, assevera.

Ressalta que durante certo período as empresas do Grupo Rondelli, de qual faz parte a autuada, realizavam suas operações considerando tais produtos (massas de pastel e massas para pizza) como sujeitos a modalidade da substituição tributária. Ocorre que uma das empresas do referido grupo (MAIS COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.), em meados de 2013, fora autuada por “erro na aplicação da alíquota nas saídas escrituradas” por ter, de forma equivocada, considerado esses produtos como sujeitos à substituição tributária, com saídas à alíquota zero.

Em entendimento completamente oposto ao do agente fiscal autuante da presente acusação, naquela oportunidade a autoridade administrativa afirmou que tais produtos (massas de pastel e massa para pizza) não se enquadrariam no regime da substituição tributária sendo, pois, produtos tributados à alíquota ordinária de 17%, tendo o contribuinte indevidamente dado saída à alíquota zero.

Tal interpretação fora ratificada pela 3^a Junta de Julgamento Fiscal quando do julgamento do Acórdão JJF 0050-03/14. Consoante entendimento dos julgadores, os produtos “massas para

pastel” e “massa para pizza” não se enquadrariam no regime da substituição tributária. Em verdade, por se tratar de produtos resultantes da utilização da “farinha de trigo” ou da “mistura da farinha de trigo”, estariam submetidos ao regime veiculado pelo artigo 506-G do RICMS-BA.

Nessa senda, tendo em vista o fato de que o “trigo em grãos” e/ou a “farinha de trigo” já se sujeitam anteriormente à antecipação tributária, as saídas realizadas com os produtos resultantes da utilização desses insumos pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias e biscoitos, não sofrem incidência de ICMS. Tem-se tão somente a realização de destaque de ICMS no valor equivalente a 12% visando apenas à concessão de um crédito presumido para o destinatário compensar o imposto nas operações subsequentes com os referidos produtos, que retornam à tributação normal no comércio (atacado e varejo).

Traz copiado trecho do mencionado Acórdão, cuja fundamentação também tomou como supedâneo os pareceres DITRI/GECOT 12847/2009 de 29/07/2009, 12647/2009 de 27/07/2009 e 10723/2009 de 29/06/2009.

Colaciona trecho do Parecer nº 12847/2009 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Destaca que o entendimento estampado no mencionado Acórdão foi mantido, sob os mesmos fundamentos, em Julgamento de Segunda Instância realizado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal e materializado no Acórdão CJF nº 0264-12/15 do Conselho da Fazenda Estadual (CONSEF), publicado em 04/09/2015.

Diante do posicionamento manifestado pela instância máxima da estrutura do contencioso administrativo-fiscal do Estado da Bahia, naturalmente, passou a realizar suas operações com os referidos produtos como ordinariamente tributados e não como sujeitos à substituição.

Ocorre que, em situação que revela completa falta de esclarecimento/transparência para o contribuinte e notória insegurança jurídica, fora novamente autuado, agora por ter se “creditado indevidamente” dos produtos “massas para pastel” e “massas para pizza”, sob alegação de que esses produtos não seriam tributados, mas sim, estariam enquadrados no regime da substituição, fato que, por tudo e com tudo, consistiria em óbice à apropriação do crédito.

Rememora que o artigo 100 do CTN prevê como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos *os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, bem como as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*. Ademais, o parágrafo único do referido dispositivo legal dispõe que *“a observância das normas referidas no artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”*.

No caso relata que nada mais fez do que seguir a orientação consolidada pelo órgão máximo de jurisdição administrativa a que está vinculado, orientação esta, diga-se de passagem, proferida em face de uma das pessoas jurídicas integrantes do grupo a que pertence.

De qualquer forma, na situação em apreço, não houve qualquer equívoco. Isto é, as operações realizadas no atacado e no varejo com os produtos em debate (massas de pastel e massas de pizza) são normalmente tributadas. Assim, quando, na qualidade de empresa varejista, adquire esses produtos do fornecedor atacadista, deve se creditar em suas entradas, eis que normalmente venderá e vendeu esses produtos como tributados para o consumidor final, com consequente incorrencia em débito nas suas saídas, arremata.

Da análise das notas fiscais de aquisição desses produtos (Doc. 06) constata, desde logo, que todos eles foram adquiridos como tributados. Traz, à título exemplificativo, os itens constantes no documento fiscal de chave de acesso nº '29170307244026000124550010004588361111031035' e '29170407244026000124550010004604681111008044' em imagem reproduzida.

Vislumbra ainda, que as recentes decisões tanto das Juntas de Julgamento como das Câmaras de Julgamento do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia, ao se debruçarem sobre essa questão, tem sido definitivas e taxativas quanto a não inclusão desses produtos (massas de pastel e massa para pizzas) no regime da substituição tributária, sob entendimento de que não estão abarcados pela previsão “*macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, nem outras preparações similares*” constante do RICMS/BA. Portanto, não estão incluídos na modalidade específica da Substituição Tributária.

Apresenta como exemplo o Acórdão JJF 0080-01/17, transcrito em sua ementa, e trecho do voto condutor.

Conclui que sendo um estabelecimento com atividade de comércio varejista, as saídas de massas de pizza e massas de pastel sofrerão tributação normal de modo que não há que se falar em “*creditamento indevido*” em suas entradas.

Em relação à infração 02, após reproduzir os artigos mencionados em seu enquadramento legal e multa aplicada, fala que da análise da acusação fiscal em questão, vê-se que o autuante relacionou uma série de notas fiscais de consumidor eletrônica emitidas pela impugnante que, no seu entender, não teriam sido lançadas na sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), o que se constitui em equívoco.

Em verdade, todas as notas relacionadas no arquivo “*Demonstrativo de Nota Fiscal Não Lançada – NFE*” juntado pelo agente fiscal referem-se a documentos fiscais que foram cancelados, tendo sido todos, nessa condição, lançados no seu SPED Fiscal.

Ressalta que durante certo período algumas operações acabaram sendo colocadas em “*contingência*” pelos sistemas de frente de loja. Assim, as notas fiscais a elas referentes foram canceladas, com subsequente emissão de outros documentos fiscais.

Os documentos fiscais relacionados pelo agente autuante referem-se justamente a essas notas que foram canceladas. De qualquer forma, todos esses documentos foram devidamente escriturados/lançados na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte.

Em anexo junta planilha elaborada por profissionais de TI (Doc. 07) e obtidas a partir de informações extraídas dos sistemas de frente de loja. Por intermédio da mencionada planilha pode-se constatar que todos os documentos fiscais relacionados pela autoridade administrativa se referem a cupons fiscais (NFCE'S) que foram cancelados.

Para fins comprobatórios junta ainda em anexo (Doc. 08) os DANFE com os respectivos registros no SPED Fiscal – EFD ICMS/IPI (“*REGISTRO C100 – SAÍDA*”) concernente aos seis primeiros documentos fiscais relacionados pelo agente fiscal em cada mês autuado. Por intermédio desses documentos vê-se claramente que o mesmo consignou em seu demonstrativo documentos fiscais que foram cancelados pelo contribuinte e devidamente lançados no SPED nessa condição, isto é, escriturados como cancelados.

Com efeito, não se atentou a autoridade administrativa para o fato de todos os documentos fiscais que relacionou referem-se a notas fiscais canceladas cuja escrituração fora devidamente realizada pelo contribuinte, em sua Escrituração Fiscal Digital. Com efeito, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS haja vista terem sido os documentos cancelados.

Por tudo que foi exposto, requer a declaração da improcedência total da Infração 01 e da Infração 02, eis que a partir das razões de fato e de direito apresentadas restaram descaracterizados os ilícitos fiscais imputados.

Apresentou documentos de fls. 80 a 173, e mídia de fl. 174.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 176 a 181, esclarece que na infração 01, o contribuinte induz ao entendimento incorreto da legislação quando afirma que só adquiriu embalagens a partir de 5 kg.

Fala que a legislação quando determina a substituição tributária para embalagem inferior a 5 kg está se referindo a cada apresentação unitária do produto, ou seja, apresentação do produto que será vendida diretamente ao consumidor final. No caso específico é fácil verificar nas saídas do contribuinte, conforme abaixo, que a mistura para bolo é vendida em embalagens inferiores a 5 kg.

Indica ter o contribuinte adquirido no atacado, por exemplo, um pacote, porém este pacote é composto com várias embalagens de mistura para bolo inferiores a 5 kg, estas sim serão vendidas de forma unitária ao consumidor no varejo e, portanto, sofrerão a substituição tributária no momento da entrada destes produtos. Pode observar que na descrição dos produtos objeto da infração existe no final a expressão “DIVERSOS KG” que confirma a justificativa acima.

Ressalta que os produtos: “MISTURA BOLO BANANA RICCONI 5KG”, “MISTURA BOLO CHOCOLATE TRADI RICCONI 5KG”, “MISTURA BOLO COCO FLEISCHMAN 5KG”, “MISTURA BOLO ABACAXI RICCONI 5KG” e “MISTURA BOLO MANDIOCA RICCONI 5KG” apresentados pelo contribuinte como prova das suas alegações, não fazem parte dos produtos que deram origem a infração do crédito indevido, ou seja, não fazem parte do DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO INDEVIDO - PRODUTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Lista operações de saída por cupons fiscais de produtos com menos de 5 kg.

Com relação aos produtos massa para pastel e massa para pizza, o contribuinte apresenta para contestar a infração resultados de julgamentos e pareceres relativos a exercícios anteriores ao correspondente a ação fiscal, que efetivamente não podem ser utilizados para demonstrar a interpretação correta da legislação dos exercícios de 2017 e 2018.

O contribuinte não contesta a NCM utilizada e nem a descrição dos produtos, desta forma, o critério utilizado para determinar se um produto está contido no Anexo do RICMS relativo a substituição tributária está correto, ou seja, a NCM 1902.11.00 e 1902.19.00 estão contidas no item 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

Diante do exposto, mantém o procedimento.

Para a infração 02, acata os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 13/01/2022 (fl. 183), recebidos no CONSEF em 19/01/2022 e distribuídos a este relator em 17/02/2022 (fl. 183-v).

Presente na sessão, o advogado da empresa Dr. Igor Lubiana Chisté, OAB/ES 23.644, o qual em sede de sustentação oral, reitera o reconhecimento das infrações 03, 04 e 05.

Para a infração 01, diz ter analisado a planilha, encontrando o produto “mistura para bolo”, constatando que todos eles são em embalagens de 5 kg, não enquadrado no regime da substituição tributária da Bahia, tendo a descrição regulamentar previsto a substituição tributária apenas para embalagens inferiores a 5 kg.

Fala que da consulta das notas fiscais se constata a argumentação defensiva, estranhando a sustentação do autuante na informação fiscal, lembrando a existência de decisões no mesmo sentido da tese defensiva.

Diz ser a interpretação restritiva, por segurança ao contribuinte.

Reitera serem os produtos tributados, sendo tomado o crédito, com tributação nas saídas.

Em relação a “massa para pastel” e “massas para pizza”, lembra decisão deste Conselho em julgamento de Auto de Infração lavrado contra outra empresa do grupo, no sentido daquele defendido, de que a tributação de tais produtos é normal, e não submetida a substituição tributária.

Invoca diversos pareceres da SEFZ/BA, no sentido da não incidência da substituição tributária para tais produtos, não havendo utilização indevida de crédito fiscal.

Na infração 02, ressalta que as notas fiscais de consumidor eletrônicas foram canceladas e substituídas por outras, tendo sido lançadas no SPED fiscal, nesta condição, inexistindo falta de recolhimento do imposto.

Pugna pela improcedência das infrações combatidas.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte do autuado, as infrações 01 e 02.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, transmitido ao contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu em 26/04/2021 (fl. 07).

A memória de cálculo da autuação, com os demonstrativos analíticos e sintéticos se encontra às fls. 08 a 50, impressa.

Já a ciência da autuação se deu em 23/07/2021, na forma do documento de fls. 52 e 52-v.

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, argumentos e documentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de 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, exercendo a atividade principal de “Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados”, CNAE 47.11-3-02, estabelecido no município de Itapetinga.

As infrações 03, 04 e 05 diante do reconhecimento do próprio contribuinte, estão fora da lide e são tidas como procedentes.

Para a infração 01, a acusação é a de que teria se utilizado indevidamente de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária

Para posicionamento frente à mesma e antes de qualquer outra consideração, entendo pertinente esclarecer que para a análise da matéria, o entendimento da SEFAZ para o enquadramento de uma mercadoria na substituição tributária, consta 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 25.041/2013, o qual traz o seguinte posicionamento: *“Com efeito, a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente. Na ausência desta adequação, não há que se falar em tributação por substituição”.*

Conclui-se, portanto, que ainda que um produto possua a mesma NCM daquele descrito na legislação respectiva, a sua inclusão no regime de substituição tributária apenas se efetivará se a sua descrição e finalidade coincidirem com aquelas especificadas pelo legislador”.

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.

Deve ser, este, pois, o critério para se constatar estar ou não uma mercadoria incluída na substituição tributária, e consequentemente, ser devida ou não a utilização do crédito fiscal na entrada.

A defesa contesta basicamente dois produtos arrolados na autuação: mistura para bolo e massa de pizza e massa para pastel.

Analizando o demonstrativo acostado pelo autuante, constato que para o mês de janeiro de 2017, foi arrolada apenas a mistura para bolo, de NCM 1901.20.00, sendo a tarefa do julgador 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 do produto autuado.

Em janeiro, vigorava a redação que produziu efeitos entre 10/03/2016 e 31/01/2017, tendo tal NCM (1901) previsão para substituição tributária no item 11.13, para os produtos “Mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo”, e item 15.2 “Preparados para fabricação de sorvete em máquina”.

Daí se conclui que a ainda que presente a NCM 1901, os produtos abarcados pela substituição tributária não correspondem a mistura para bolo, independentemente inclusive, do peso acondicionado, o que implica na exclusão de tais mercadorias naquele mês.

Na redação do Anexo 1 do RICMS/12, vigente a partir de 01/02/2017, até 31/12/2017, a NCM 1901 tinha as seguintes ocorrências:

Item 11.14.0, para “Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior ou igual a 25 Kg” (NCM 1901.2 e 1901.90.9);

Item 11.14.1, para “Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem superior a 25 Kg” (NCM 1901.2 e 1901.90.9);

Item 11.14.3, para “Misturas e preparações para bolo com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 Kg” (NCM 1901.2 e 1901.90.9). (Grifei).

A questão é saber se os produtos autuados são ou não os descritos no Anexo 1 do RICMS/12, uma vez que não basta apenas a embalagem ser inferior a 5 kg, como entende a defesa, ou se os documentos elencados na defesa estão ou não na relação autuada, como indicado pelo autuante em sua informação fiscal, mas, como já visto, também a sua conformidade com a NCM ali indicada.

Em relação ao peso das embalagens, verifico constar no demonstrativo da autuação, no mês de maio de 2017 (fl. 08), a nota fiscal 321.801 acostada em cópia às fls. 83-v e 84, na qual consta o produto “Mistura Bolo Abacaxi Riconi 5 Kg”.

Em consulta no site do fabricante ([//riconi.com.br/produto/mistura-para-bolo-sabor-abacaxi/](http://riconi.com.br/produto/mistura-para-bolo-sabor-abacaxi/)), consta imagem da embalagem do produto, plotada abaixo, onde se percebe que a embalagem é efetivamente de 5 Kg, não produzindo nem comercializando tal produto com peso inferior ou diverso:



O mesmo ocorre com outros sabores da marca, na qual se constata que somente são comercializadas na embalagem de 5 Kg, o que desmente a assertiva do autuante de que não realizou tal cobrança, diante das informações acima, e avista do demonstrativo de fl. 08, no qual, o item apontado pela defesa foi sim, lançado para o mês de maio de 2017, dia 17, na linha 09 daquele mês, o que faz com que tais operações devam ser excluídas do lançamento.

Considerando que nos documentos de fls. 81 e 82 elaborados pelo autuante, ainda que apresentado pela defesa, consta na descrição do item autuado, sempre a indicação do peso de 5 Kg para as misturas para bolo, e considerando ainda o fato de estar indicada a expressão “pad.”, o que dá a entender que os produtos seriam industrializados no próprio estabelecimento autuado, que, sendo varejista não os comercializaria em tais embalagens, o que desoneraria a eventual incidência de substituição tributária, fazendo com que tais itens sejam excluídos da autuação, pela coerência dos argumentos e elementos de prova trazidos pela impugnante.

Mesmo raciocínio vale para as ocorrências de 2018.

Em relação aos produtos “massa para pastel” e “massa de pizza”, ambos de NCM 1902.19.00, vejamos:

Para 2017, mês de janeiro, não há ocorrências. A partir de 01/02/2017 a 31/12/2017, temos as seguintes descrições para a NCM 1902.1:

Item 11.17.0, “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03”;

Item 11.17.1, “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.04”;

Item 11.17.2, “Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.05”;

Item 11.17.3, “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovo”, (NCM 1902.19);

Item 11.17.4, “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos” (NCM 1902.19);

Item 11.17.5, “Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos” (NCM 1902.19).

Já em 2018, temos as seguintes ocorrências;

Item 11.17.0, “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03”, NCM 1902.1;

Item 11.17.1, “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.04”, NCM 1902.1;

Item 11.17.2, “Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.05”, NCM 1902.1;

Item 11.17.3, “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos”, NCM 1902.19;

Item 11.17.4, “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos”, NCM 1902.19;

Item 11.17.5, “Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos”, NCM 1902.19.

Uma característica comum a todas as massas incluídas na substituição tributária, é o fato de serem massas “secas”, isto é, não submetidas a qualquer processo de cozimento, sendo compostas por aquelas com ovos, semolina, integral, grano duro. Basicamente, são aquelas encontradas nas prateleiras de mercado, sem estarem refrigeradas, vez que, sendo secas, elas não são perecíveis e possuem maior prazo para consumo.

Já as massas frescas, são aquelas que não passam pela secagem total e levam no preparo ovos, água e farinha (quase sempre a de semolina), motivo pelo qual são mais macias e leves, sendo apresentadas em embalagens especiais e são quase sempre refrigeradas, já que o prazo para consumo acaba sendo menor, aí se incluindo as massas para pastel e as massas para pizza, as quais, como visto, não se sujeitam a substituição tributária.

Posso mencionar, neste sentido, posição exarada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0311-11/21-VD, que analisou lançamento tendo como fatos geradores ocorrências do ano de 2017, período igualmente lançado no presente Auto de Infração, prolatou a seguinte decisão:

“EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Remanescem itens sujeitos à ST para os casos da batata palha e da massa para pastel, sendo que a massa para pastel não se inclui no regime de ST por não se enquadrar na descrição da norma quanto à sua especificação de ‘outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo’, tendo em vista que os produtos, objeto da exigência fiscal, são massas de pizza e de pastel, recheadas ou não, mas todas submetidas a processo de pré-cozimento, resultado de uma fase de industrialização. É o que se observa no item 11.17.0 do Anexo I do RICMS/BA...”.

Do mesmo, destaco do voto condutor acompanhado à unanimidade, o seguinte trecho:

“Em sede recursal, a empresa aduz que remanescem itens são sujeitos à ST, como é o caso da batata palha e da massa para pastel, apresentando para reforçar o seu posicionamento, julgados deste CONSEF Acórdãos nº 0222-12/15, 0264-12/15, 0240-12/19 e 0193-11/18), além de Parecer da DITRI DE Nº 11219/2010. De fato, a massa para pastel não se inclui no regime de ST por não se enquadrar na descrição da norma quanto à sua especificação de ‘outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo’, tendo em vista que os produtos, objeto da exigência fiscal, são massas de pizza e de pastel, recheadas ou não, mas todas submetidas a processo de pré-cozimento, resultado de uma fase de industrialização. É o que se observa no item 11.17.0 do Anexo I do RICMS/BA”.

Este é entendimento pacificado neste órgão, à vista de inúmeras outras decisões da 2^a instância de julgamento, do qual a acima exemplificada é apenas uma delas, o que concorre para a improcedência da infração.

Assim, acolho o argumento defensivo em relação as “massas para pastel” e “massa para pizza”, devendo os itens elencados no demonstrativo da autuação serem retirados, o que deságua na improcedência da infração 01.

Quanto a infração 02, se reporta a falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, correspondentes a diversas notas fiscais ao consumidor eletrônicos, em relação aos quais a defesa argui terem sido cancelados, ainda que lançados na sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), apresentando relação de fls. 90 a 126-v.

Com efeito, ao se realizar consulta ao Portal da Nota Fiscal ao Consumidor Eletrônica (NFCE), com chave de acesso 29180501993183000407650380000694781000935994, se constata estar a mesma cancelada pelo emitente, estando indicado ser tal documento inválido.

Mesma situação ocorre com o documento fiscal cuja chave de acesso possui o número 29180501993183000407650380000753391001017400 tomado a título de exemplo, para comprovar a corretteza dos argumentos defensivos apresentados, o que implicou, inclusive, em reconhecimento do próprio autuante, o qual em sede de informação fiscal indicou o acolhimento do argumento defensivo, o que traz como consequência a improcedência da infração.

Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como procedente em parte, no valor de R\$ 3.369,16, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$	0,00
Infração 02 R\$	0,00
Infração 03 R\$	2.242,70
Infração 04 R\$	985,79
Infração 05 R\$	140,67

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 278936.0003/21-1, lavrado contra **RONDELI & RONDELLI LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte, a recolher ICMS no valor de **R\$ 3.369,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “a” e VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR