

A. I. Nº - 274068.0016/21-4
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 12.07.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0105-05/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. 1. PAPELÃO, PLÁSTICOS E SACOLAS. Ilicitude não contestada. 2. PRODUTOS IMPORTADOS. TRATADOS INTERNACIONAIS. Alcance da interpretação literal prevista no art. 111 do CTN. Para quem da discussão se deve haver ou não alcance interpretativo restritivo aos institutos jurídicos contemplados no art. 111 do CTN, a literalidade de interpretação deve ser enxergada no seu tempo e espaço em que a regra jurídica continue a irradiar efeitos, de modo que, mesmo pela interpretação literal, é coerente extrair da norma contida no Conv. ICM 44/75 que, onde se lia ALALC, entidade de direito internacional de cooperação econômica, é possível ler, no lugar dela, ALADI e OMC (esta última, incorporadora do Acordo GATT), também organizações de direito internacional que lidam com cooperação econômica, desgravação tarifária e reciprocidade de tratamento tributário. Nulidades afastadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cumpra salientar que o presente relatório atende as premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adaptado inclusive para as sessões virtuais de julgamento.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 28/9/2021, tem o total histórico de **R\$ 179.247,60**, afora acréscimos, e possui duas infrações, a saber:

Infração 01 – 002.001.003 – Falta de pagamento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Operações retratadas nas notas fiscais apontam saídas de papelão, plásticos e sacolas.

Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2018.

Enquadramento legal nos arts. 2º, I, e 32, da Lei 7.014/96, c/c o art. 332, I do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa prevista no art. 42, II, “a”, da lei retro citada.

Cifra de R\$ 272,62.

Infração 02 – 002.001.003 – Falta de pagamento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2018.

Enquadramento legal nos arts. 2º, I, e 32, da Lei 7.014/96, c/c o art. 332, I do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa prevista no art. 42, II, “a” da lei retro citada.

Cifra de R\$ 178.974,98.

Juntados pela auditoria, entre outros documentos (fls. 23/167): termo de início de fiscalização; e-mails trocados com a empresa; demonstrativos sintéticos e analíticos (em excertos) das irregularidades (Anexos 1 e 2); CD contendo os arquivos eletrônicos completos.

Em sua defesa (fls. 26/51), o contribuinte:

Preliminarmente, argui nulidade do auto de infração, porquanto a fiscalização deixou de analisar o tratamento tributário dispendido pela legislação baiana às mercadorias autuadas (se, por exemplo, tratam-se de frutas e produtos de hortifrúti, isentos do pagamento de ICMS, ou mesmo se tratam de mercadorias sujeitas à substituição tributária).

Neste contexto, a auditoria deveria ter realizado investigação aprofundada demonstrando a existência da relação de causalidade entre o apurado e o fato que pretende dar por ocorrido, sem qualquer interesse no resultado final.

Aduz ser inadmissível acusá-lo da falta de recolhimento de ICMS, sem que tenha ocorrido a verificação das mercadorias com relação às quais o aludido ICMS está sendo cobrado, bem como o tratamento tributário dispendido pela legislação baiana a elas, tudo para verificar se, de fato, é exigível a cobrança de imposto nestas operações.

Assim, é imprescindível que a auditoria identifique o fato geral (formal e materialmente) e o correlacione aos dados fáticos, carecendo a metodologia por ela empregada da preocupação pela busca da verdade material que, a propósito, é o fim a que se presta todo ato administrativo.

Apoia-se em doutrina de Samuel Monteiro, Alberto Xavier, Ives Gandra da Silva Martins, Paulo de Barros Carvalho e Fabiana Del Padre Tomé.

Conclui que o lançamento sob debate é manifestamente nulo e, por esta razão, deve ser cancelado na sua totalidade, com o decorrente arquivamento do processo.

No mérito, rebate a exigência tributária enfocando vários aspectos.

Assegura que algumas operações cobriram saídas de **frutas frescas importadas, portanto isentas**, nos termos do art. 265, I, “a” do RICMS-BA, na esteira do Conv. ICM 44/75. Neste sentido, analisando-se o art. 265 citado, em conjunto com as disposições do acordo interestadual também citado, é possível constatar que o Estado da Bahia entendeu por bem isentar suas operações internas envolvendo todos os produtos agrícolas indicados no Conv. ICM 44/75, excetuando de sua abrangência apenas “*alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes*”. E, ao assim fazê-lo, isentou também do recolhimento de ICMS as operações envolvendo flores e frutas frescas importadas, conforme reza a cláusula interestadual:

“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, beralha, 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; (...).”

Reproduz partes das planilhas fiscais em que se vê dentro da cobrança operações de saídas de frutas frescas importadas, a exemplo de nectarina, maçã, cereja e pêssego.

Encartou na peça processual, a título de comprovação deste argumento, algumas notas fiscais de entrada, oriundas da Itália e do Chile.

Acrescenta que não obstante parte das mercadorias autuadas seja oriunda de países europeus, tal fato não pode ser encarado como apto a impedir a Impugnante da fruição de isenção concedida pela Bahia, em face do Conv. ICM 44/75. Não apenas porque o próprio art. 265, inciso I, alínea “a”, excetua da isenção ali prevista apenas “*castanha da europa*”, nada dispondo, por exemplo, com relação às amêndoas, avelãs ou frutas dali originárias.

Aduz que dito convênio publicado em 1975, antes da CF/88 e da Lei 7.014/96 e do RICMS-BA, sendo que sua cláusula primeira, inciso I, alínea “e”, faz referência à ALALC, associação que existiu apenas entre os anos de 1960 e 1980, vindo a ser substituída pela Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), a partir do Tratado de Montevidéu, que se deu em agosto de 1980. O fato do Conv. ICM 44/75 não ter sido atualizado até o momento para refletir os acordos e associações de comércio em que o Brasil figure como parte não afasta da isenção as mercadorias adquiridas de países membro da ALADI (como Chile) ou signatários do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), que hoje é regido pela Organização Mundial de Comércio (OMC) (como Itália, Espanha, Portugal), só porque o acordo interestadual fez referência nominal a associação que sequer continua a existir.

Socorre-se da interpretação teleológica e sistemática da legislação sobre o tema, notadamente quanto às disposições do Conv. ICM 44/75, considerando o princípio da não discriminação em função da origem (art. 152 da CF/88 e art. 11 do CTN), assim como o fato de Tratados firmados pelo Brasil constituírem parte do ordenamento jurídico a ser considerado em matéria tributária (arts. 96 e 98 do CTN), em especial os mecanismos multilaterais que regem as relações comerciais internacionais do país, tendo destaque o Acordo GATT e a OMC.

Menciona que o CONSEF trouxe o parecer fazendário 26.354/2016 elaborado pela SEFAZ/BA, no qual consta o seguinte teor:

“(...) 2 - nas vendas de frutas acondicionadas em embalagens de apresentação (insumos), em regra não é devido o ICMS Normal, tendo em vista a previsão de isenção para operações internas e interestaduais, sendo vedada a utilização de crédito fiscal correspondente ao imposto incidente nas operações de aquisição de embalagens utilizadas no acondicionamento de frutas, considerando o disposto no § 2º, do artigo 29 da lei 7.014/96, contudo nas operações com frutas importadas não oriundas de países signatários do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT é devido o ICMS, 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;” (...)

Lembra que tal equiparação (ALALC/ALADI/GATT) se encontra refletida, inclusive, no teor da Súmula STF nº 575: “*A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.*” enunciado esse que seria aplicável ao caso, considerando que o dispositivo do Convênio ICM nº 44/75 também concede a isenção do ICMS para frutas frescas nacionais. Logo, à vista do art. III, § 2º, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), deve ser dado ao produto originário de um dos países signatários o mesmo tratamento dado aos produtos nacionais.

Como segundo ponto defensivo, sustenta que parte das operações envolveu mercadorias sujeitas à substituição tributária (ST), portanto já oneradas anteriormente, nos moldes do art. 289 do RICMS-BA, tais como carnes, massas e chocolates.

Entretanto, é preciso averiguar se houve recolhimento do ICMS pelo substituto para apenas então,

e subsidiariamente, vir a cobrar tais valores da Impugnante.

Traz trechos do Anexo 1 e das planilhas fiscais, nestas últimas se vendo cobrança sobre operações com *hamburger*, bucho, creme de avelã, lasanha, nhoque e massa de pizza.

Apensou demonstrativo (doc. 05) onde constam outros produtos levantados pelo fisco como enquadrados na ST, tais como lancheiras, estojos e mochilas.

Como terceiro ponto argumentativo, aponta outras operações isentas alcançadas neste PAF, isto é, produtos hortifrúti (cenouras, palmitos e uvas), fubá e farinha de milho, conforme dados das planilhas fiscais (trechos colados na peça defensiva), violando-se o art. 265, inciso I, alínea “a”, e inciso II, alínea “d” do RICMS-BA.

Solicita, ao cabo, a realização de diligência para apurar os fatos e argumentos manejados em sua contestação.

Juntados pela empresa, entre outros documentos (fls. 52/576), instrumentos de representação legal e notas fiscais eletrônicas.

Em sua informação fiscal (fls. 581/601) a auditora fiscal:

Alerta que não houve impugnação à infração 01.

Rechaça a nulidade, argumentando que examinou todas as operações e mercadorias envolvidas, retirou os dados delas da própria escrita digital, descreveu os fatos tributáveis no auto de infração, procedeu ao enquadramento e tipificação legais, entregou os demonstrativos claros e detalhados e demais arquivos ao contribuinte, fl. 22 (frente e verso).

Sobre a isenção das frutas frescas importadas, ressalta que as isenções devem ser interpretadas literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, de sorte que o Conv. ICM 44/75 faz alusão a países participantes da ALALC – organização extinta, de modo que a desoneração não pode ser estendida para outras entidades internacionais, como a ALADI e os signatários do Acordo GATT (23 membros). Ademais, frisa que, mesmo assim, a Itália não participa de nenhum destes organismos. Arremata dizendo que discorda do teor do parecer fazendário citado na impugnação e ressalta que o convênio sob discussão é meramente autorizativo, de modo que será preciso que suas disposições sejam recepcionadas pela legislação estadual, algo que não ocorreu.

Sobre a isenção de fubá e farinha de milho, adverte que os tipos alcançados são pré-cozidos, fora da isenção, além da *kipolenta* ser enriquecida com ferro e ácido fólico.

Sobre a inobservância de mercadorias regidas pela ST, referidas textualmente na peça defensiva, refuta que: (i) *hamburger* é carne processada, enquadrável na posição 16 da NCM e não na posição 02; (ii) bucho é o mesmo que estômago, com NCM específica 05.04.00, fora portanto da posição 02; (iii) creme de avelã (Nutella) não pode ser classificado como chocolate, NCM 1806, porque a classificação fiscal deve se dar a partir do elemento predominante da mercadoria, no caso avelã (13% da composição total) e não cacau (7,5% da composição total) – fotos do rótulo colados na peça processual (fl. 586); (iv) nhoque de batata: o item 11.15 do Anexo 1 é para trigo em grãos, o item 11.17.1 é para massas à base de sêmola, além do que o contribuinte o enquadra no CEST 17.048.00, isto é, Massas alimentícias, cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, exceto as massas alimentícias tipo instantânea; (v) lasanha pré-cozida, como o nome já informa, sofreu um cozimento e, portanto, não se enquadra nos itens 11.15 (trigos em grãos), 11.17.1 (alguns derivados de sêmola) e 11.17.0 (massas alimentícias não cozidas), todos do Anexo 1; (vi) a massa de pizza autuada também é pré-cozida e segue o mesmo raciocínio anterior; (vii) lancheira e estojo não estão no Anexo 1 regulamentar; (viii) as mochilas autuadas são esportivas e não são de estudante; (ix) *bar nuts morango* não têm chocolate na descrição, *caps dolce gusto cho* é achocolatado que não está na ST, pistache não está na ST, idem para caixa de ferramentas;

Resolveu a 5ª JJF converter o PAF em diligência, ocasião em que:

PELO ÓRGÃO DE PREPARO:

1. Dar ciência ao contribuinte do inteiro teor da informação fiscal de fls. 581 a 601, mediante entrega de cópia.
2. Através dos meios de comunicação previstos no RPAF-BA, intimar o Autuado para apresentar, sob pena de preclusão, em 30 (trinta) dias, 03 (três) planilhas analíticas (em excell), uma para cada linha defensiva, mês a mês (e na ordem mensal de janeiro a dezembro), nota fiscal a nota fiscal, produto a produto, dos valores que justificaram todas as situações e operações de não incidência do imposto nas operações alcançadas pela autuação, contendo no mínimo os seguintes dados, acompanhando inclusive a formatação traçada nos demonstrativos da auditoria:

2.1 Planilha I – Operações com frutas frescas importadas:

- i. Ano
- ii. Mês
- iii. Data
- iv. UF
- v. CFOP
- vi. Código do Produto
- vii. Descrição
- viii. País de origem
- ix. NCM
- x. Valores lançados – Valor do item
- xi. Valores lançados – Desconto
- xii. Valores lançados – Valor (Valor do item menos o desconto)
- xiii. Valores lançados – Base de cálculo
- xiv. Valores lançados – Alíquota
- xv. Valores lançados – ICMS
- xvi. Redução – percentual (%)
- xvii. Redução – Valor da redução
- xviii. Redução – Base reduzida
- xix. Alíquota correta (registrar, mesmo sendo zero)
- xx. ICMS calculado (registrar, mesmo sendo zero)
- xxi. Diferença (registrar, mesmo sendo zero)
- xxii. Totalização dos valores considerados impropriedades em cada mês

2.2 Planilha II – Operações com produtos com tributação encerrada – em face da tributação antecipada:

- i. Ano
- ii. Mês
- iii. Data
- iv. UF
- v. CFOP
- vi. Código do Produto
- vii. Descrição
- viii. Item do Anexo 1 do RICMS-BA que prevê a tributação antecipada
- ix. NCM
- x. Valores lançados – Valor do item
- xi. Valores lançados – Desconto
- xii. Valores lançados – Valor (Valor do item menos o desconto)
- xiii. Valores lançados – Base de cálculo
- xiv. Valores lançados – Alíquota
- xv. Valores lançados – ICMS
- xvi. Redução – percentual (%)
- xvii. Redução – Valor da redução
- xviii. Redução – Base reduzida
- xix. Alíquota correta (registrar, mesmo sendo zero)
- xx. ICMS calculado (registrar, mesmo sendo zero)
- xxi. Diferença (registrar, mesmo sendo zero)
- xxii. Totalização dos valores considerados impropriedades em cada mês

2.3 Planilha III – Operações isentas com produtos “hortifrúti”, fubá e farinha de milho:

- i. Ano
- ii. Mês
- iii. Data
- iv. UF
- v. CFOP
- vi. Código do Produto
- vii. Descrição

- viii. NCM
- ix. Valores lançados – Valor do item
- x. Valores lançados – Desconto
- xi. Valores lançados – Valor (Valor do item menos o desconto)
- xii. Valores lançados – Base de cálculo
- xiii. Valores lançados – Alíquota
- xiv. Valores lançados – ICMS
- xv. Redução – percentual (%)
- xvi. Redução – Valor da redução
- xvii. Redução – Base reduzida
- xviii. Alíquota correta (registrar, mesmo sendo zero)
- xix. ICMS calculado (registrar, mesmo sendo zero)
- xx. Diferença (registrar, mesmo sendo zero)
- xxi. *Totalização dos valores considerados impropriedades em cada mês*

3. Após apresentação dos demonstrativos e manifestação empresariais, dar vistas à autuante para que esta produza novas informações fiscais acerca do pronunciamento e elementos apresentados pela impugnante, sendo que, se apresentar novos demonstrativos, deverá fazê-lo em arquivo excell.

Efetivados estes atos processuais e caso não se faça necessário praticar nenhum outro mais na unidade fazendária de origem, deve o PAF retornar para este Colegiado com o objetivo de instrução complementar e julgamento (grifamos).

Em nova manifestação (fls. 614/639), o contribuinte:

Reitera a argumentação defensiva.

Rebate as questões levantadas pela auditoria.

Traz entendimento da Receita Federal no tocante a *hamburger* ser incluído na NCM 02023000.

Traz decisão deste Conselho admitindo o bucho na ST.

Traz decisão deste Conselho admitindo lasanha e massa de pizza na ST.

Cola figuras de mochilas com estampas de times de futebol – fl. 632 - como produtos alcançados na autuação.

Cola figuras de barras de cereais – fl. 633 – ao argumento de que possuem na sua composição chocolate.

Reforça o argumento de isenção do fubá e farinha de milho com informações nutricionais coladas à fl. 636.

Alerta que não são congelados os produtos *uva red globe e cenoura baby*.

Documentos juntados (fls. 640/684), nomeadamente CD contendo as planilhas solicitadas na diligência e resposta de consulta formulada junto a RFB, acerca da classificação fiscal de hambúrguer.

Informações reiterativas da fiscalização (fls. 688/698), acrescentando ainda que, de acordo com decisões do CONSEF e argumentos de interpretação, as imagens das barras de cereais trazidas pela autuada são diferentes daquelas autuadas, as cápsulas *dolce gusto* são usados em máquinas de café, conforme imagens que encartou, o pistache não é da ST, as caixas de ferramentas não são incorporadas à construção, o fubá e farinha de milho autuados não fruem a isenção, a uva globe e a cenoura baby são industrializadas.

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

É o relatório.

VOTO

Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

Não há problemas de representação legal apontados pelo órgão de preparo. Princípios processuais administrativos observados.

Manejada uma preliminar de nulidade, sob o argumento de que a auditoria não examinou com profundidade o tratamento tributário dado aos produtos afetados pela autuação, vale dizer, se as operações respectivas estavam sujeitas à isenção do ICMS ou já tinham sido tributadas antecipadamente.

Em verdade, a auditoria adotou interpretação de mérito divergente da defendida pelo autuado, mas isto absolutamente não inquina a cobrança de nulidade.

Logo, as irregularidades estão bem justapostas e bem compreendidas. Os fatos tributáveis estão bem explicados. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização guardam coerência com a matéria tributável. Por outro lado, não se percebe desajustes no enquadramento legal efetivado.

Preliminar afastada.

Por outro lado, **indefere-se o pedido de qualquer diligência adicional ou perícia** que se possa fazer no processo, além daquela já assinalada pela 5ª JJF. Com a adoção daquela providência, encontram-se presentes os elementos fático-jurídicos que deixam o PAF em condições de ser julgado, além de não haver necessidade de se produzir prova técnica para o desate da questão.

Dito isso, o auto de infração atende aos requisitos de lei.

É de se analisar agora os aspectos de mérito.

A infração 01, no importe de R\$ 272.62, não contou com resistência empresarial. Exige-se ICMS em função de operações tributadas, tidas como não tributadas. Observando-se os documentos fiscais juntados pela auditoria, constata-se que traduzem saídas de papelão, sacolas e plásticos, em princípio oneradas pelo imposto.

Cobrança procedente.

Ao revés, a infração 02, no importe de R\$ 178.974,98, contou com várias contestações por parte do contribuinte, resumidamente abrangendo operações protegidas pela isenção ou mercadorias já oneradas anteriormente, em face da substituição tributária. Vamos a elas.

Acerca da alegação de serem **isentas as saídas de frutas frescas importadas**, apoia-se a defesa no art. 265, I, “a” do RICMS-BA, *verbis*:

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);

Por sua vez, em face da referência expressa ao Conv. ICM 44/75, feita pelo legislador estadual, cumpre trazer os comandos contidos na sua cláusula primeira, no que interessa ao debate neste PAF:

“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, alfavaca, aneto, anis, azedim;

b) batata, batata-doce, berinjela, bortalha, 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;

...
(destaques nossos)".

Também será preciso trazer à tona o disposto no art. 98 do CTN, abaixo reproduzido, no sentido de que os tratados em matéria tributária seguem uma lógica um tanto diversa de incorporação das normas de tratado no direito interno, qual seja, a de que alteram ou revogam a legislação brasileira naquilo que lhe contrariar:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Em seguida, cabe fazer emergir o mandamento contido no art. 111 do CTN, visto que a discussão aqui travada aponta para saber se determinadas operações com mercadorias são albergadas ou não pela isenção:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por fim, compete outrossim reproduzir o mandamento contido no art. 17, § 4º da Lei estadual baiana do ICMS (Lei 7014/96):

§ 4º Aplicam-se às operações de importação de mercadorias do exterior os benefícios fiscais previstos para as operações realizadas no mercado interno com as mesmas mercadorias, em idênticas condições, sempre que **tratado** celebrado entre o Brasil e o país de origem **dispuser nesse sentido** (destaques nossos).

Registre-se que as operações afetadas pela autuação são aquelas já ocorridas em território brasileiro, posteriores à importação.

Pois bem. Dentro do complexo normativo antes citado, a questão envolve vários aspectos jurídicos ligados aos tratados e convenções internacionais, de modo geral e em matéria tributária, a supranacionalidade de organismos internacionais e a aplicabilidade da isenção à luz do art. 111 do CTN. A análise será feita nesta ordem.

Tratados e convenções internacionais em matéria geral e tributária: boa parte dos Ministros do STF, em decisão recente, independente do resultado prático daquele processo, entendeu que os tratados são espécie normativa distinta, equiparados às leis infraconstitucionais (exceto os relacionados a direitos humanos), resolvendo-se as antinomias pelos critérios da cronologia (lei posterior revoga a anterior) e especialidade (lei especial prevalece sobre a lei geral). Já em matéria tributária, particularmente, à luz do art. 98 do CTN e resolvendo-se eventuais antinomias pelo critério da especialidade, há precedência dos tratados sobre a lei interna, suspendendo a eficácia desta última naquilo que lhe for contrário.

Traga-se à baila a ementa resumidora da decisão, julgada pelo Pleno em 05.8.2020:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 460.320 PARANÁ

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA E OUTRO (A / S)

ADV.(A / S) : BEATRIZ DONAIRE DE MELLO E OLIVEIRA E OUTRO (A / S)

RECTE.(S) : UNIÃO ADV.(A / S) : PROCURADOR -GERAL DA FAZENDA NACIONAL RECDO.(A / S) : OS MESMOS

EMENTA

Recursos extraordinários. Direito Tributário. Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76). Imposto de renda retido na fonte. Isenção. Dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país. Empate no julgamento do apelo extremo interposto pela União. Proclamação de solução contrária à pretendida pela recorrente (art. 146 do RISTF).

1. Trata-se de controvérsia, tendo presente a Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76), acerca da isenção, garantida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do imposto de renda retido na fonte incidente sobre dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país, todas citadas nos autos. Verificação de empate no julgamento do recurso extraordinário da União interposto contra acórdão do STJ.

2. No que se refere à **condição jurídica dos tratados internacionais em face de normas de direito interno**, os principais entendimentos dos Ministros integrantes da corrente a favor do provimento de tal recurso podem ser sintetizados do seguinte modo: **de um lado**, defendeu-se que (i) tratados internacionais são espécies normativas infraconstitucionais **distintas** e autônomas, as quais não se confundem com normas federais, tais como decretos-legislativos, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares e (ii) a Carta Federal não respalda o paradigma dualista; **de outro lado**, alegou-se existir **paridade normativa** entre atos internacionais e leis infraconstitucionais de direito interno, resolvendo-se as **antinomias** entre essas normas pelo critério cronológico ou da especialidade e ressaltando-se os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos. Argumentou-se, também, que o art. 98 do CTN, de modo legítimo, atribui **precedência** aos tratados ou convenções internacionais em matéria tributária e estabelece, em virtude do critério da **especialidade**, a **suspensão** provisória da eficácia e da aplicabilidade do ordenamento positivo interno. O entendimento sobre a alegada afronta ao princípio da isonomia é de que o acórdão recorrido confundiu o critério de conexão nacionalidade com o de residência, estendendo a todos os súditos suecos residentes no exterior benefícios fiscais apenas concedidos aos residentes no Brasil.

3. A argumentação da corrente contra o provimento do apelo extremo da União pode ser resumida da seguinte maneira: para se ultrapassar o entendimento da Corte Superior, a qual consignou ter aquela convenção vedado a dupla tributação e a distinção entre nacionais e residentes, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente, o que não é permitido em sede de recurso extraordinário.

4. Os Ministros julgaram prejudicado, por unanimidade, o recurso extraordinário interposto pela Volvo do Brasil Veículos LTDA e outros contra o acórdão do TRF-4. Foi negado provimento ao recurso extraordinário da União em razão do empate na votação, nos termos do art. 146 do RISTF (destacamos).

Sob a relatoria do Min. Gilmar Mendes, vale ainda a pena destacar os seguintes trechos do seu voto:

No importante julgamento da medida cautelar na ADI 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 4.9.1997, o Tribunal concluiu, por maioria, não só pela submissão dos tratados internacionais à Carta Magna e por sua **paridade com as leis internas**, como também assentou que não podem versar sobre matéria reservada a **leis complementares**...

...

No âmbito tributário, este STF concluiu, em julgamento recente, que **é possível a concessão de isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais** (RE 229.096/RS, Red. p/ acórdão Min. Carmen Lúcia, Pleno, DJ 11.4.2008) (destacamos).

Por outro lado, a reboque deste entendimento jurisprudencial, apesar de atualmente posicionar-se no sentido de reconhecer que matéria tributária posta em tratado internacional é de fundo infraconstitucional (conforme análise do tema 502, decisão transitada em julgado em 06.4.2022), o STF - e também o STJ - continuam dando vivacidade jurídica ao mandamento contido na Súm. 575, de autoria da Primeira Corte, editada sob a égide de ordem constitucional não mais em vigor.

Através dela espelhou-se o entendimento de que, quanto ao imposto sobre circulação de mercadorias, devem ter o mesmo tratamento tributário ao similar nacional os produtos importados oriundos dos países da ALALC e aqueles signatários do Acordo GATT:

A mercadoria importada de país signatário do **GATT**, ou membro da **ALALC**, **estende-se** a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a **similar nacional**.

Pendem neste sentido as decisões proferidas pelo STJ no AgRgREsp 22.336-PE (Min. Sergio Kukina, DJe de 15.8.2013), AgIntREsp 1474746-SC (Min. Benedito Gonçalves, DJe de 28.6.2016), AgREsp 851.817-SP (Min. Gurgel de Faria, DJe de 20.10.2016) e REsp 1.702.480-SP (Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2017), todas pós CF/1988 e proferidas por Ministros diferentes.

Importante trazer a ementa da primeira decisão mencionada:

AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 22.336 - PE (2011/0118814-2)

RELATOR: MINISTRO SÉRGIO KUKINA

AGRAVANTE: ESTADO DE PERNAMBUCO

PROCURADOR: INGRID PATRÍCIA FÉLIX DA CRUZ E OUTRO(S)

AGRAVADO: E I B COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA

ADVOGADO: PEDRO HENRIQUE DE LIMA SALGADO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE LEITE DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT (ARGENTINA). ISENÇÃO DE ICMS CONCEDIDA POR LEI ESTADUAL AO SIMILAR NACIONAL. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO À MERCADORIA IMPORTADA. PRECEDENTES.

1. Esta **Corte Superior firmou entendimento no sentido de que o ICMS**, incidente sobre produtos pertencentes à cesta básica de alimentos, deve ser aplicado no **mesmo** índice estabelecido para as mercadorias nacionais ou importadas, **desde que o país de origem destas seja integrante da OMC. Precedentes:** REsp 1.169.590/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/08/2011; REsp 621.128/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 10/05/2007, p. 364; REsp 666.894/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 04/12/2006, p. 264; REsp 642.663/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28/02/2005, p. 230.

2. Agravo regimental a que se nega provimento (destaques nossos).

Conquanto a União não mais possa implementar isenções de tributos estaduais, distritais e municipais, pela via de lei federal, nada impede que o Presidente da República, no exercício das prerrogativas constitucionais previstas no art. 84, VIII, e, portanto, dotado de mandato representativo do Estado Brasileiro em sede internacional, celebre tratados em matéria tributária, posteriormente introduzidos em processo legislativo no direito interno, de modo que, depois disto, a norma contida em tratado passa a ter âmbito nacional, prevalecendo sobre lei brasileira que lhe seja contrária e dela retirando provisoriamente eficácia. Relembre-se: neste particular, age o Presidente da República como Chefe de Estado, de sorte que norma de abrangência nacional é de natureza diferente de norma de abrangência estritamente aplicada no âmbito da União, apenas mais um ente da Federação Brasileira.

Por conseguinte, tratados internacionais ligados a temas tributários são equiparados a leis ordinárias, no sentido de se situarem no mesmo plano hierárquico e, caso se vislumbre um aparente conflito com estas últimas, resolve-se a antinomia pelo critério da especialidade.

Supranacionalidade da ALALC, ALADI e OMC: é corrente o conceito no direito internacional público de que as organizações internacionais são associações efetivadas por Estados soberanos, criadas por intermédio de tratados internacionais, as quais assumem personalidade jurídica distinta dos ditos Estados que delas fazem parte.

Induvidosamente, o legislador do Conv. 44/75, ao se referir à isenção do então ICM nas importações de frutas frescas importadas, condicionou-a a ter origem em países membros da ALALC (Associação Latino - Americana de Livre Comércio). Esta era a entidade organizacional de cooperação latino-americana que existia à época, nos idos de 1975.

Evidentemente, a ideia era atribuir reciprocidade de tratamento a nações que fossem participantes desta organização, de modo a não estabelecer discriminações tributárias entre produtos produzidos em seus respectivos territórios.

Sobre esta Associação, assim informa o portal *web* elaborado pela Câmara dos Deputados, tirado do link <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/siglas/siglariorio2/a/ALALC.html>:

Criado pelo Tratado de Montevidéu firmado em 18 de fevereiro de 1960 na cidade de Montevidéu, Uruguai, como um modelo de integração regional que buscava aumentar a interdependência dos países latino-americanos. Tinha como objetivo último a criação de um mercado comum regional, a partir de conformação de uma zona de livre comércio no prazo de doze anos. Buscava a ampliação dos mercados e a liberalização do intercâmbio pelo desmantelamento de medidas protecionistas, através de negociação multilateral, produto a produto, **de rebaixas tarifárias e da eliminação de restrições não tarifárias** (destaques nossos).

Posteriormente, a ALALC foi extinta e, no lugar dela, criou-se em 1980 a ALADI (Associação Latino-Americana de Integração), de modo que a primeira organização, por assim dizer, transferiu suas finalidades para a entidade “sucessora”, no sentido de conferir cooperação econômica entre as nações latino-americanas dela participantes.

Colhe-se do sítio eletrônico <https://www.aladi.org/sitioaladi/language/pt/o-que-e-a-aladi/> as informações abaixo:

O Tratado de Montevidéu 1980 (TM80), âmbito jurídico global, constitutivo e regulador da ALADI, foi assinado em 12 de agosto de 1980, estabelecendo os seguintes princípios gerais: pluralismo em matéria política e econômica, convergência progressiva de ações parciais para a criação de um mercado comum latino-americano, flexibilidade, tratamentos diferenciais com base no nível de desenvolvimento dos países-membros e multiplicidade nas formas de concertação de instrumentos comerciais.

A ALADI promove a criação de uma área de preferências econômicas na região, objetivando um mercado comum latino-americano, através de três mecanismos:

- ✓ **uma preferência tarifária regional**, aplicada a produtos originários dos países-membros frente às tarifas em vigor para terceiros países;
- ✓ **acordos de alcance regional** (comuns a todos os países-membros); e
- ✓ **acordos de alcance parcial**, com a participação de dois ou mais países da área.

Tanto os acordos regionais como os de alcance parcial (Artigos 6 a 9) podem abranger matérias tais como: **desgravação tarifária** e promoção do comércio, complementação econômica, comércio agropecuário, **cooperação financeira**, **tributária**, aduaneira, sanitária, preservação do meio-ambiente, cooperação científica e tecnológica, promoção do turismo, normas técnicas e muitos outros campos previstos expressamente ou não no TM 80 (Artigos 10 a 14) (sublinhamos).

Dos seus objetivos não sobram dúvidas de que a reciprocidade de tratamento tributário deveria persistir para produtos originados dos membros desta nova organização internacional, posto que o princípio jurídico de direito internacional continuava, obviamente, sendo o mesmo, a regular a equiparação isentiva para o ICMS.

Segundo Antônio de Moura Borges, em sua obra *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional* (EDUFPI, 1992. p. 154), citado pelo Min. Gilmar Mendes na decisão paradigma atrás mencionada, a cooperação internacional viabiliza a expansão das operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico – como o fluxo recíproco de capitais, bens, pessoas, tecnologia e serviços –, combate a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional, e contribui para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as nações.

Por seu turno, o Acordo GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio, do qual Brasil e Chile eram integrantes), apontado expressamente na Súm. 575 do STF, teve suas normas incorporadas pela OMC (Organização Mundial do Comércio), na qual participam os países exportadores das frutas estrangeiras objeto da autuação, inclusive a Itália.

Escreveu Amélia Regina Mussi sobre a OMC, cujo tratado foi incorporado no Brasil por meio do Dec. 1.355/94:

Em 12 de abril de 1994, ao final da Rodada Uruguai, foi assinada a Ata Final que incorpora os resultados da rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT (Tratado de Marraqueche) ... incluindo a

criação da Organização Mundial do Comércio (OMC) sediado em Genebra (Direito Internacional Público, 2011, p. 172).

Destarte, sob o ângulo supranacional das organizações internacionais cooperativas, não há perda de eficácia jurídica da regra do Conv. ICM 44/75, só porque a entidade nominalmente ali citada deixou de existir, dando lugar a outra que passou a cumprir as mesmas finalidades, vale dizer, a criação de um mercado em que viceje a cooperação econômica internacional e, nesta esteira, abra-se espaço para a reciprocidade de tratamento tributário.

Interpretação da interpretação literal prevista no art. 111 do CTN: independente de toda a discussão doutrinária e jurisprudencial derredor de admitir ou inadmitir outro método interpretativo para regras de isenção, é preciso avaliar a melhor maneira hermenêutica de dar significado à literalidade contida no conteúdo de uma norma que comporta aplicação por anos e anos.

Em primeiro lugar, cabe enunciar que, à vista da reciprocidade de tratamento regente no direito internacional, se um Estado-membro da Federação Brasileira resolve isentar de ICMS operações com produtos nacionais, mesmo tratamento deverá ser conferido a seu similar estrangeiro, oriundo de país signatário de tratado internacional do qual o Brasil faça a introjeção em seu direito interno. Do contrário, se um Estado-membro da Federação Brasileira revoga a norma estadual de isenção, resta claro que não se pode exonerar de tributação o produto similar importado.

A literalidade que se deve emprestar à norma de isenção, à luz do art. 111 do CTN, deve ser enxergada ao tempo e espaço em que seus efeitos são aplicados. Note-se que o citado acordo interestadual data de 1975 e, portanto, veio irradiando efeitos por quarenta e três anos, se considerarmos os fatos geradores afetados pelo lançamento em debate. Naturalmente, a interpretação literal deve **adequar-se** ao sentido da norma isentiva ao longo do seu tempo de aplicação. **Não ficar estática, presa ao contexto da época em que foi concebida.**

Diferente de Pernambuco, o Estado da Bahia preferiu continuar com a isenção, nos moldes estabelecidos no Conv. ICM 44/75 desde a sua gênese, salvo exceções que não se aplicam ao tema sob análise. Quisesse o legislador baiano revogar a isenção para frutas frescas importadas, bastaria a ele fazer as exclusões pertinentes, tal qual fez com o alho, ou pela via de outro acordo interestadual, tal qual fizeram os entes federativos assinantes do Conv. ICMS 113/95.

Não se pode olvidar que a norma baiana faz clara menção a produtos hortifrúti **relacionados** no Conv. ICM 44/75 e, dentre eles, sem qualquer referência de revogação **naquele diploma interestadual**, figuram as frutas frescas originárias de países signatários da ALALC.

Também não há que se falar em revogação tácita ou implícita da norma de isenção, pelo simples fato da entidade internacional ali apontada não mais existir, pois tecnicamente ditas modalidades de revogação se dão quando uma lei, ainda que não contenha cláusula expressa de revogação, resolva disciplinar contrariamente o que a norma anterior disciplinava, passe a sistematizar por inteiro determinada matéria ou guarde incompatibilidade com a lei existente, consoante estipula o art. 2º, § 1º da LINDB (Dec. Lei 4657/42):

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela **incompatível** ou quando regule **inteiramente** a matéria de que **tratava** a lei anterior.

Sobre revogação tácita e revogação implícita, vale trazer texto de Adrian Sgarbi, Doutor em Direito pela USP, tirado do link <file:///C:/Users/sefaz/Downloads/285-1059-1-PB.pdf>:

Por “revogação tácita” é indicada a contenção específica da vigência de uma norma por apresentar-se incompatível com outra em um determinado caso concreto.

Para que haja revogação tácita é imprescindível:

(1) Que a autoridade normativa tenha editado materiais jurídicos que resultem em normas incompatíveis de, ao menos, mesmo nível hierárquico; e

(2) Que essa incompatibilidade seja identificada pelo órgão-aplicador cuja tarefa, no particular, é a de sistematizar as normas conflitantes.

Assim, diferentemente da revogação expressa cujo objeto são os “textos legais” (os documentos normativos), o objeto da revogação tácita é sempre uma “norma jurídica”. Como tal, a revogação tácita é espécie de revogação sem disposição revogadora, seja ela nominada ou inominada, pois surge da “incompatibilidade normativa” ou “incompatibilidade entre normas”.

...

A “revogação implícita” é caracterizada pelo fato de se dar “inteira regulação da matéria”. Ou seja, quando o legislador publica material jurídico que disciplina inteiramente matéria já regulada anteriormente, diz-se que o material jurídico anterior foi revogado.

Por não existir disposição revogadora a revogação em apreço se processa com a mera constatação de se ter publicado material jurídico nos termos da terceira parte do art. 2º da LICC: «A lei posterior revoga a anterior...quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior».

Note-se que não se exige, neste caso, incompatibilidade ponto por ponto entre os documentos normativos envolvidos, apenas se cobra que esteja claro que ambos tratam da mesma matéria. Como disse o professor Oscar Tenório, «Não se exige conflito entre todas as disposições das duas leis. Qualquer incompatibilidade verificada é suficiente para legitimar a revogação da lei anterior. Dispondo de maneira diferente, manifesta, implicitamente, o legislador o propósito de abolir todo o texto anterior, entendendo-se que, pelo simples fato de ter estabelecido compatibilidade entre algumas disposições, teve em mira dispor, de maneira formal, em texto único, sobre determinada matéria».

Não há norma no ordenamento jurídico estadual da Bahia ou em nível do Confaz que incompatibilize a cláusula primeira, inciso I, alínea “e”, do Conv. ICM 44/75 ou que regule inteiramente a matéria nela abordada.

Em síntese, é de se afirmar que, para aquém da discussão se deve haver ou não alcance interpretativo restritivo aos institutos jurídicos contemplados no art. 111 do CTN, a literalidade de interpretação deve ser enxergada no seu tempo e espaço em que a regra jurídica continue a irradiar efeitos, de modo que, mesmo pela interpretação literal, é coerente extrair da norma sob análise que, onde se lia ALALC, entidade de direito internacional de cooperação econômica, é possível ler, no lugar dela, ALADI e OMC (esta última, incorporadora do Acordo GATT), também organizações de direito internacional que lidam com cooperação econômica, desgravação tarifária e reciprocidade de tratamento tributário.

Como conclusão, somos favoráveis à exclusão das frutas frescas importadas da cobrança inicial, seguindo entendimento expressado em decisão deste Conselho, proferida pela segunda instância em 2020, voltada para outro tipo de mercadoria e para outro tipo de operação, é verdade, mas com razões de decidir perfeitamente adaptáveis a este PAF, cujos trechos são importantes transcrever:

PROCESSO - A. I. Nº 279266.0002/20-2

RECORRENTE - MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0070-04/21-VD ORIGEM – DAT METRO / IFEP SERVIÇOS

PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/01/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0348-12/21-VD

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. PESCADO. MERLUZA DO ALASCA CONGELADO. ISENÇÃO. FALTA DE. RECOLHIMENTO. As operações com pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado, gozavam do benefício da isenção até a revogação pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/2016, com efeitos a partir de 01/06/2016. O § 4º do caput art. 37 da Lei nº 7.014/96, determina que são aplicáveis às operações de importação de mercadorias do exterior, os benefícios fiscais previstos para as operações realizadas no mercado interno com as mesmas mercadorias, em idênticas condições, sempre que tratado for celebrado entre o Brasil e o país de origem. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

...

Retornando ao caso em análise, registro que **os Tribunais Superiores pátrios, já há algum tempo, vêm fazendo valer o princípio da não discriminação e a cláusula do tratamento nacional, impondo tratamento isonômico entre produtos nacionais e importados de países signatários do GATT**, com o afastamento de imposições tributárias ou não, que violem esse princípio (destacamos).

Com idênticos fundamentos, além do que já consignamos, preferimos ficar com o posicionamento externado na Súm. 575 do STF, ainda hoje com força jurídica no ordenamento nacional, absorvendo o entendimento que atribui tratamento isonômico para mercadorias oriundas de membros signatários de tratados internacionais incorporados no direito brasileiro, de forma que, mesmo nas operações **subsequentes** realizadas em território de Estados-membros que prevejam a isenção para similares nacionais, produtos estrangeiros importados, sob as mesmas condições, devem também entrar no rol da isenção do ICMS.

Note-se que, do demonstrativo elaborado pelo sujeito passivo após o cumprimento da diligência, constata-se que algumas operações **não tiveram a sua procedência estrangeira comprovada**, de modo que, **exceto em relação a estas situações**, a impugnação tem pertinência.

De acordo com a tese defensiva, tirante aquelas operações sem comprovação da procedência.

Acerca da alegação de serem isentas as saídas de fubá e farinha de milho, nos moldes do art. 265, II, “d” do RICMS-BA, mister reproduzir inicialmente o dispositivo aplicável na espécie:

Art. 265. São isentas do ICMS:

...

II – as saídas internas de:

...

d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17);

Segundo a fiscalização, fubá e farinha de milho **pré-cozidas** não desfrutam da isenção. Destaca também que segue o mesmo caminho o produto *kipolenta*, posto que enriquecido com ferro e ácido fólico. Da leitura do Conv. ICMS 224/17, de cunho autorizativo, extrai-se que o fulcro da isenção reside em baratear produtos considerados de “cesta básica”, de consumo popular, atingindo camadas sociais menos favorecidas. Os produtos em questão tiveram agregação de custos, seja porque sofreram cozimento em sua industrialização, seja porque foram acrescidos de substâncias importantes para a manutenção da saúde. Neste esforço, vemos melhores motivos para se admitir a desoneração, até para propiciar aos menos favorecidos alimentos de melhor qualidade, **desde que este fio de raciocínio não escape dos limites fixados no citado acordo interestadual**. Note-se que, **ao contrário da isenção sobre hortifrúti**, caso em que a norma faz **expressa exigência de que estejam em estado natural**, não desborda da isenção, **até pela literalidade do dispositivo**, estar o produto pré-cozido ou contar com a adição de outras substâncias em prol da saúde. Optamos pelo brocardo jurídico de que *onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir*. **Sem razão o Estado.**

Acerca da alegação de serem isentas as saídas de produtos hortifrúti congelados, a matéria é de conhecimento deste Conselho que, em reiteradas vezes, admitiu a desoneração tributária se tais produtos estiverem em estado natural, conforme ressalva expressa contida na cláusula primeira, inciso I, do Conv. ICM 44/75. Sem razão a impugnante, visto que os produtos autuados são congelados ou sofreram algum tipo de industrialização, como é o caso da *cenoura baby*. Tanto assim é que, pela via de outro acordo interestadual (Conv. ICMS 62/19), o legislador do Confaz considera ser necessário o Estado-membro aderir a um outro tipo de isenção.

A Bahia somente fez esta opção a partir de 01.9.2019, através do Dec. 19.184/2019, que acrescentou ao Regulamento do ICMS o § 5º, abaixo reproduzido, a propósito das mercadorias relacionadas no Conv. ICM 44/75:

§ 5º Em relação ao benefício previsto na alínea “a” do inciso I:

I - aplica-se também às saídas dos produtos ali indicados, ainda que ralados, exceto coco seco, cortados, picados, fatiados, torneados, descascados, desfolhados, lavados, higienizados, embalados ou resfriados, submetidos ao processo de **branqueamento**, desde que não cozidos e não tenham adição de quaisquer outros produtos que não os relacionados, mesmo que simplesmente para conservação;

II - tratando-se de produtos resfriados, o benefício somente se aplica nas operações internas.

Por outro lado, as uvas autuadas de procedência nacional (tipo *red globe*) podem ser consideradas frutas em estado natural, devendo ser retiradas da cobrança inicial. Logo, a **alegação defensiva é parcialmente procedente**.

Os produtos *macarrão pupunha*, *premium pupunha* e *picado pupunha*, posicionados na NCM 2008.91.00, não podem ser considerados como isentos. **Não houve exposição defensiva robusta de assim considerá-los.**

Acerca da alegação das saídas de algumas mercadorias não terem sido tributadas em função de, naquele momento, ter encerrado a fase de tributação, considerando que ditos gêneros estavam no regime da substituição tributária, será preciso também examinar produto a produto.

De fato, os *hambúrgueres* são carnes processadas e não se encaixam em qualquer uma das hipóteses previstas para as carnes relacionadas no Anexo 1 do RICMS-BA. A autuada trouxe entendimento da área federal encarregada de classificação fiscal – fls. 624 a 626 - qualificando o produto na NCM 02023000, **mas não se pode esquecer que NCM e descrição são fundamentais para enquadrar o produto na ST contida no Anexo 1**. Lá – em todas as referências textuais para a carne e demais produtos comestíveis resultantes da matança - inexistiu alusão à carne moída, só as submetidas à salga, secagem ou desidratação (exceto charque e jerked beef), conforme item 11.31. **Sem razão a impugnante.**

Para a auditoria, os buchos são, na verdade, estômago, víscera animal, logo não são carnes propriamente ditas. Contudo, não só as carnes, mas os demais produtos comestíveis resultantes da matança de gado são previstos no Anexo 1, inclusive as tripas. **Com razão o contribuinte.**

O creme de avelã pode ser classificado no item 11.4 do Anexo 1, sujeito à ST, posto que, não obstante a composição preponderante deste produto contar com 13% de avelã e 7,5% de cacau, reconhecidamente a mercadoria é uma preparação alimentícia que contém cacau.

Assim, pela descrição contida no citado item 11.4, basta haver no produto cacau para que haja o enquadramento na ST; veja-se, portanto, a sua descrição, contida no Anexo 1: *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*. As fotos trazidas pela autuante bem confirmam esta argumentação. **Com razão a defendente.**

Nhoque provém da batata. Por conseguinte, não se encaixa como trigo em grãos, nem como derivado de sêmola, ambos contemplados no Anexo 1 regulamentar. **Sem razão o sujeito passivo.**

Lasanha pré-cozida, evidentemente, sofreu prévio cozimento e como tal não pode se posicionar nos itens 11.17.0, 11.17.1, 11.17.2, 11.17.3, 11.17.4 e 11.17.5 do Anexo 1 do RICMS-BA, posto que em todos eles se faz menção a massas alimentícias não cozidas. **Com razão o Estado.**

A massa de pizza autuada também leva um cozimento e pelas mesmas razões expendidas para a lasanha pré-cozida não pode estar dentro da tributação antecipada. **Com razão o fisco.**

Estojo constitui exceção expressa contida no item 12.4 do Anexo 1 regulamentar, como material de escritório ou artigo escolar de plástico. **Assiste razão à autuante.**

Já as lancheiras não podem ser consideradas artigo escolar de plástico propriamente dito, pois apenas acondicionam alimentos para os alunos e não guardam relação direta com as tarefas estudantis, como régua, caneta etc. **Posicionamento acertado da auditoria fiscal.**

Por sua vez, o mesmo não se pode dizer quanto às mochilas autuadas: apesar delas exibirem escudos de agremiações esportivas, como mostrado pela defendente, tal artefato é comumente usado para fins estudantis, acondicionando material escolar. Não se exige que a mochila tenha finalidade específica estudantil. Veja-se a descrição do item 11.5.0 do Anexo 1: *Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes. Com razão o sujeito passivo.*

Os demais produtos também não estão na ST; *bar nuts morango* (barra de cereais) não tem chocolate na descrição; *caps dolce gusto cho* é achocolatado, com exclusão expressa no Anexo 1; pistache não é mercadoria relacionada no Anexo 1, só amendoim e castanha dotados de certas características. **Sem razão o contribuinte.**

Já as caixas de ferramentas, recebimentos oriundos da Bahia, foram classificadas na NCM 3926.9090, mas não configuram outras obras de plástico a serem **incorporadas** nas construções, contempladas no item 8.20 do Anexo 1 do RICMS-BA, a exemplo das caixas plásticas para acondicionar fios de eletricidade. **Improcedem as razões defensivas.**

Em síntese, esta relatoria decide excluir do presente lançamento de ofício as operações com frutas frescas importadas, fubás, farinhas de milho e uvas naturais nacionais, porque isentas, além de buchos, cremes de avelã e mochilas, porque mercadorias submetidas ao regime jurídico da substituição tributária (ST).

Tomando-se como referência os demonstrativos confeccionados pela defendente e acostados em mídia digital à fl. 649, em cumprimento à diligência solicitada por esta JJF, retirou-se do demonstrativo de débito do auto de infração os valores abaixo, levando em conta as operações com frutas frescas importadas (**salvo aquelas não comprovadas no PAF**), as operações consideradas isentas (com **farinha de milho, fubá de milho e uvas nacionais red globe**) e as operações sob o regime da ST (**mochilas, nutella e buchos**):

	FRUTAS	OP		
MÊS	IMPORTADAS	ISENTAS	OP ST	SOMA
jan/18	6034,43	200,19	1110,74	7345,36
fev/18	4840,09	88,46	1703,34	6631,89
mar/18	6193,86	126,59	1710,13	8030,58
abr/18	6292,63	32,95	1528,34	7853,92
mai/18	6488,22	49,99	1793,88	8332,09
jun/18	3909,92	55,84	1548,87	5514,63
jul/18	8168,14	34,26	1509,06	9711,46
ago/18	5912,65	67,83	1960,74	7941,22
set/18	6773,08	380,93	2322,86	9095,94
out/18	7428,02	206,88	1718,15	9353,05
nov/18	5007,18	459,85	1843,84	7310,87
dez/18	9519,64	496,76	1756,03	11772,43
TOTAIS	76567,86	1819,6	20505,98	98893,44

Assim, ao excluir tais quantias da cobrança inicial, fica assim o **Demonstrativo de Débito** da infração 02:

MÊS	DD 5ª JJF
jan/18	8950,80
fev/18	8210,73
mar/18	6621,02
abr/18	7253,77
mai/18	8177,24
jun/18	7618,88
jul/18	6671,17

ago/18	6243,20
set/18	5783,33
out/18	4367,20
nov/18	4091,03
dez/18	4905,68
TOTAL	78894,05

Infração 02 considerada procedente em parte.

Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, no montante histórico de R\$ 79.166,65 (infração 01, igual a R\$ 272,62 e infração 02, igual a R\$ 78.894,05), afora acréscimos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0016/21-4**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 79.166,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, sendo que o setor competente haverá de efetuar a homologação dos valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR