

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0016/21-4
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0105-05/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19.09.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0222-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Considerando que a Decisão recorrida acolheu a exclusão do lançamento a exclusão das frutas frescas importadas com origem comprovada, cabe excluir os itens remanescentes cuja origem foi comprovada em sede de recurso. Acolhida a exclusão dos hambúrgueres (NCM nº 02023000), lancheiras (NCMs nº 42029200 e 42021220), estojos (NCMs nº 42023200 e 42029200), caixa de ferramentas (NCM nº 39269090), massa para pizza (NCM 19023000) e nhoque de batata por entender que estão incluídos na substituição tributária. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso(s) Voluntário interposto(s) em face do Acórdão nº 0105-05/22-VD proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 28/09/2021 no valor histórico de R\$ 179.247,60, abordando a(s) seguinte(s) infração(ões):

...

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.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

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, alfazema, aneto, anis, azedim;

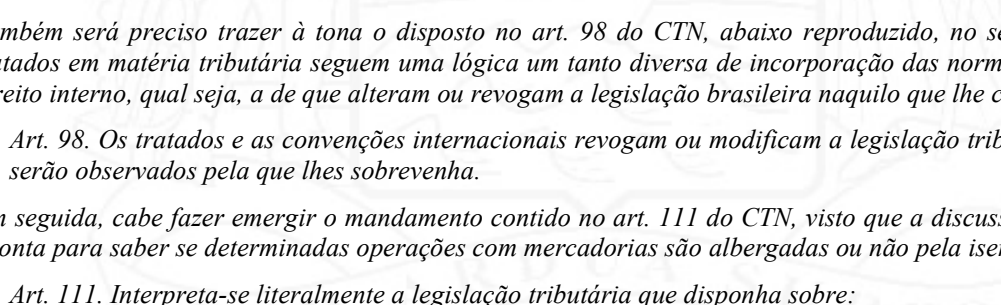
b) batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolos;

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

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

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

...

(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 AGRADO 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 Montevideu firmado em 18 de fevereiro de 1960 na cidade de Montevideu, 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 Montevideu 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 alguém 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 JJF 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.**

Estou 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**):

MÊS	FRUTAS IMPORTADAS	OP 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.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, aponta que o acórdão recorrido reconheceu a procedência parcial da impugnação em relação às operações com frutas frescas importadas, isentas do ICMS conforme alínea “a”, inciso I, art. 265 do RICMS/BA e do Convênio ICM 44/75, bem como a Súmula nº 575 do STF, retirando do demonstrativo as situações em que foi possível comprovar o país de origem das frutas frescas, o que ocorreu em relação à maioria do lançamento.

Observa, entretanto, que não foi possível o levantamento exaustivo das notas fiscais de origem das mercadorias autuadas, quando da impugnação e manifestação nos autos, motivo pelo qual apresenta agora duas notas que comprovam a origem das frutas descritas na autuação como “PERA ERC IMP 1KG” (pêras ercolini), importada da Espanha, e “KIWI GREEN JINGOLD”, importado da Itália. Pede a exclusão dos referidos itens do lançamento.

Indica que, com relação às demais operações envolvendo frutas frescas importadas (“PERA RED IMPORT kg” descrita sob o código de fornecedor 381994, “MEXERICA IMP VAL 500” descrita sob o código de fornecedor 1243406, “AMEIXA PRETA IMP 400” descrita sob o código de fornecedor 1887709, “PERA D ANJOU IMP 500” descrita sob o código de fornecedor 1889147 e “PERA PORTUG IMP 500G” descrita sob o código de fornecedor 1889161), a autuação foi mantida apenas porque não houve a comprovação do seu país de origem.

Reitera que foram adquiridas junto ao fornecedor Frutas Cantu Nordeste Ltda., que teve falência decretada conforme certidão de baixa constante nos autos, o que dificulta substancialmente o levantamento de informações dos documentos fiscais pertinentes aos produtos autuados. Contudo, sinaliza que a própria descrição das mercadorias autuadas corrobora o fato de que são frutas frescas importadas, pois contem a expressão “IMP” ou “IMPORT”, podendo ainda em alguns casos constatar, em simples consulta na internet, que tem origem em países signatários do GATT e/ou da ALADI como é o caso da “PERA RED IMPORT kg”, originária dos Estados Unidos e Canadá, da “PERA D ANJOU IMP 500”, comumente produzida nos Estados Unidos, Argentina e Uruguai, ou da “PERA PORTUG IMP 500G” que, como traz o próprio nome, é originária de Portugal, mais especificamente da região de Sintra, também conhecida como “pêra rocha”, justamente em decorrência deste fato.

Pede, assim, que seja também reconhecida a isenção em relação às operações envolvendo as referidas mercadorias.

Ainda em sede de preliminar, aponta a nulidade do Auto de Infração, por ausência de verificação do tratamento tributário dispendido pelo RICMS/BA e Convênio ICMS nº 44/75 em relação às mercadorias autuadas, pois a fiscalização deixou de analisar o tratamento tributário das mercadorias, entendimento que seria cancelado pelo acórdão recorrido ao reconhecer a improcedência de valor substancial do lançamento.

Insiste que a fiscalização não considerou a natureza das mercadorias autuadas e o tratamento tributário correspondente, quanto às frutas frescas importadas, operações isentas envolvendo fubá, farinha, milho e uvas, além de operações envolvendo creme de avelã, buchos, mochilas, estas sujeitas à substituição tributária no período, em desconformidade até mesmo com a jurisprudência do CONSEF.

Discorre sobre o princípio da verdade real, citando doutrinas sobre processo administrativo, para defender a nulidade da autuação por não ter como determinar com segurança a ocorrência das infrações que lhe foram imputadas, sendo arbitrária a postura da fiscalização em presumir que escriturou indevidamente operações tributáveis como não tributáveis.

No mérito, aponta que o acórdão recorrido deixou de reconhecer a isenção dos produtos do hortifruti para as cenouras baby e produtos de palmito pupunha, destacando que as cenouras baby (“CENOURA BABY 250G MR”) não são submetem a processo de branqueamento, mas são comercializados sob refrigeração básica, em estado natural, meramente descartadas e cortadas, conforme imagem abaixo:



Na mesma linha, entende que a isenção abarca o palmito pupunha, abrangendo as mercadorias que foram objeto do lançamento (“MACARRAO PUPUNHA”, “PREMIUM PUPUNHA” e “PICADO PUPUNHA”, classificadas sob a NCM nº 20089100), pois o Convênio ICM 44/75 indica nominalmente a isenção nas operações envolvendo cenouras e palmitos, assim como o RICMS/BA que traz como única restrição que não sejam destinados a industrialização, o que não é o caso.

Destaca que o § 4º, da Cláusula primeira, do Convênio ICM nº 44/75, expressamente assegura que a isenção conferida às operações envolvendo os produtos hortifrutícolas abarca, inclusive, aqueles apresentados em estado natural ou cortados, ralados, picados, descascados, etc., o que reforçaria sua pretensão pela reforma parcial do acórdão recorrido.

Afirma que o acórdão manteve a autuação sobre mercadorias sujeitas ao ICMS-ST, cujo imposto foi antecipado e recolhido pelo substituto apontado por lei, por entender que os (i) estojos, (ii) hamburques, (iii) massa de pizza, (iv) lancheiras, (v) nhoques, (vi) lasanhas, (vii) pistaches, (viii) cápsulas doce gusto, (ix) barras de cereais e (x) caixas de ferramentas autuados não estavam na substituição tributária no período.

Trata item por item, da seguinte forma:

- a) Hamburques** (“HAMB FRALDINHA 330G” e “HAMB PICANHA 330G”): estariam descritos acertadamente na NCM nº 02023000, sendo que o item 11.32 do Anexo I do RICMS/BA de 2018 (e não o item 11.31 indevidamente considerado pelo v. acórdão) reconhece que estão sujeitos à substituição tributária os produtos resultantes da carne de gado (sem trazer qualquer delimitação nesse sentido), desde que frescos, resfriados ou congelados, conforme imagem abaixo:

11.32	17.084.00	0201	Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados	Não tem	Não tem	46,34% (Aliq. 4%) 41,77% (Aliq. 7%) 34,15% (Aliq. 12%)	25%
		0202					
		0204					
		0206					

- b) Nhoques** (“NHOQUE BATATA 500g”): o fato de ser feito com batatas não o exclui do item 11.17 do Anexo I do RICMS/BA, pois referidos itens não tratam unicamente das massas feitas com trigos em grãos ou de derivados de sêmola, observando que os itens 11.17.0 e 11.17.3 sujeitam à substituição tributária as massas provenientes dos mais diversos ingredientes e, como o nhoque de batata não é massa cozida e nem leva ovo, se enquadra no item 11.17.0, conforme imagens abaixo:

11.17.0	17.049.00	1902.1	Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03	Prot. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE	23,87% (Aliq. 4%) 20% (Aliq. 7%) 20% (Aliq. 12%)	23,87% (Aliq. 4%) 20% (Aliq. 7%) 20% (Aliq. 12%)	20%
Nota: A redação atual do subitem “11.17.0” foi dada pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18, efeitos a partir de 01/06/18.							
Redação anterior, efeitos até 31/05/18:							
11.17.0	17.049.00	1902.1	Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03	Prot. ICMS 50/05-AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE	20%	23,87% (Aliq. 4%) 20% (Aliq. 7%) 20% (Aliq. 12%)	20%
11.17.3	17.049.03	1902.19	Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos	Prot. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE	23,87% (Aliq. 4%) 20% (Aliq. 7%) 20% (Aliq. 12%)	23,87% (Aliq. 4%) 20% (Aliq. 7%) 20% (Aliq. 12%)	20%
Nota: A redação atual do subitem “11.17.3” foi dada pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18, efeitos a partir de 01/06/18.							
Redação anterior, efeitos até 31/05/18:							
“11.17.3	17.049.03	1902.19	Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos	Prot. ICMS 50/05-AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE	20%	23,87% (Aliq. 4%) 20% (Aliq. 7%) 20% (Aliq. 12%)	20%”

- c) **Lasanhas** (“LASANHA PRE COZ 200G” e “LASANHA PRE COZ INT”): transcreve trecho do acórdão CJF Nº 0307-12/21-VD para apontar situação onde o contribuinte submeteu as massas para pizza e lasanhas à tributação normal e fora autuado sob o entendimento de que seriam mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme item 11.16 do Anexo I do RICMS/BA 2016/2017;
- d) **Massas de pizza** (“MASSA PIZZA 500G”): explica que, por equívoco, no demonstrativo anterior que elaborou ao se manifestar sobre a informação fiscal, indicou que a mercadoria em questão se enquadraria no item 11.15 do Anexo I do RICMS/BA, porém, ao rever seus arquivos identificou que a classificação aplicável é no item 11.16, pois, por se tratar de massa pré-pronta de pizza para preparo imediato, descrita sob NCM 1902300, está sujeita a substituição tributária, conforme decidido no acórdão CJF mencionado e imagem abaixo:

11.16	17.047.00	1902.3	Massas alimentícias tipo instantânea	Prot. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE	40,49% (Aliq. 4%) 36,10% (Aliq. 7%) 28,78% (Aliq. 12%)	40,49% (Aliq. 4%) 36,10% (Aliq. 7%) 28,78% (Aliq. 12%)	20%
Nota: A redação atual do subitem “11.16” foi dada pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18, efeitos a partir de 01/06/18.							
Redação anterior, efeitos até 31/05/18:							
“11.16	17.047.00	1902.3	Massas alimentícias tipo instantânea	Prot. ICMS 50/05-AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE	20%	40,49% (Aliq. 4%) 36,10% (Aliq. 7%) 28,78% (Aliq. 12%)	20%”

- e) **Estojo** (“ESTJ AVENGERS COLOR”, “ESTJ AVENGERS DENGÓ”, “ESTJ BEIJINHO CANOA”, “ESTJ SPIDER MAN RED”, “ESTOJO DUPLO” e “ESTOJO SIMP TRIANG”): aponta que o acórdão manteve tais produtos desconsiderando que não se enquadrariam no item 12.4 do Anexo I do RICMS/BA, mas sim no item 12.5, pertinente a “Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes”, não fazendo sentido excluir da substituição tributária dos itens estudantis justamente os estojos, conforme imagem abaixo:

12.5.0	19.005.00	4202.1 4202.9	Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes	Prot. ICMS 109/09 – BA e SP Prot. ICMS 28/10 – BA e MG	88,38% (Aliq. 4%) 82,50% (Aliq. 7%)	88,38% (Aliq. 4%) 82,50% (Aliq. 7%) 72,68% (Aliq. 12%)	60,91%
--------	-----------	------------------	--	---	--	--	--------

- f) **Lancheiras** (“LANCH P SPIDERMAN 17”, “LANCHEIRA P SPIDERMAN”, “LANCHEIRA SOFT FROZE”,

“LANCH CARROS BALBOA”, “LANCH JOLIE LOIRA”, “LANCH PRINCESAS BALB”, “LANCHEIRA S/ACESS R”, “LANCHEIRA SOFT”, “LANCHEIRA SOFT CARRO”, “LANCHEIRA SOFT TOY S” e “LANCHEIRA SOFT VIVA”): informa que o item 12.5.0 não inclui na substituição tributária apenas as “*Maletas e pastas para documentos e de estudante [...]*”, sem restringir para uso apenas estudantil, mas também considera os “[...] *artefatos semelhantes*”, conforme imagem acima, de modo que se equivoca o acórdão recorrido ao afastar da substituição as lancheiras por entender que não guarda relação direta com tarefas estudantis, estando tais produtos devidamente descritos sob NCM 42029200;

- g) **Barrinha de cereais** (“BAR FT MOR 60GR” e “BAR NUTS MORANGO 60G”): afirma não estar correto o entendimento de que as barrinhas não conteriam chocolate em sua composição, de modo que a classificação na NCM 18063120 atribuída, com substituição prevista no item 11.2 do Anexo I do RICMS/BA 2018 está correta, conforme imagens abaixo:

11.2	17.002.00	1806.31.1 1806.31.2	Chocolates contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg	Não tem	Não tem	63,90% (Aliq. 4%) 58,78% (Aliq. 7%) 50,24% (Aliq. 12%)	40%
------	-----------	------------------------	---	---------	---------	--	-----



- h) **Cápsulas “Dolce Gusto” sabor Chocolate** (“CAPS DOLCE GUSTO CHO”): Afirma que apesar das cápsulas “dolce gusto” de sabor chocolate possam eventualmente produzir achocolatados, para tanto é necessária sua mistura com outra de sabor leite. Desse modo, quando comercializadas de forma isolada, como seria o caso, corresponderia a chocolate em pó, atendendo os requisitos do item 11.4 do Anexo I do RICMS/BA ilustrado na imagem abaixo:

11.4	17.004.00	1806.9	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	Não tem	Não tem	63,90% (Aliq. 4%) 58,78% (Aliq. 7%) 50,24% (Aliq. 12%)	40%
------	-----------	--------	---	---------	---------	--	-----

- i) **Pistache** (“PIST IRACEMA 100G”): afirma que o pistache comercializado em embalagens inferiores a 1kg também estaria sujeito ao ICMS-ST, conforme item 11.11.0 do Anexo I do RICMS/BA 2018, que se refere a “*Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1kg*”, com NCM 20081900, entendimento já reconhecido pela 2ª JFJ no acórdão JFJ Nº 0081-02/20-VD, do qual reproduz um trecho;

- j) **Caixa de ferramentas** (“CX FER UTILITY 12.5”): relata que o acórdão recorrido se equivocou ao afirmar que não estaria sujeita à substituição tributária por não ser incorporado nas construções, pois o item 8.20 do Anexo I do RICMS/BA não exige que as obras de plásticos sujeitas ao ICMS-ST sejam integradas fisicamente à obra, mas tão somente utilizadas, como as caixas de ferramentas, passíveis de “uso na construção”, conforme imagem abaixo:

8.20	10.020.00	3926.9	Outras obras de plástico, para uso na construção	Prot. ICMS 104/09 – BA e SP Prot. ICMS 26/10 – AP, BA, ES, MG e RJ	69,76% (Aliq. 4%) 64,45% (Aliq. 7%) 55,61% (Aliq. 12%)	69,76% (Aliq. 4%) 64,45% (Aliq. 7%) 55,61% (Aliq. 12%)	45%
------	-----------	--------	--	---	--	--	-----

Aponta ainda a necessidade de realização de diligência para confirmar os pontos trazidos em seu recurso e conclui requerendo que seja provido o recurso para reformar o acórdão recorrido para anular o lançamento por insegurança na determinação das infrações ou para reconhecer a improcedência da exigência.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para julgamento, porém, os membros da 1ª CJF deliberaram pela sua conversão em diligência à GECON, para que se manifestasse acerca do enquadramento das seguintes mercadorias no Anexo I DO RICMS/BA, se for o caso:

- “HAMB FRALDINHA 330G” e “HAMB PICANHA 330G” (NCM nº 02023000);
- “ESTJ AVENGERS COLOR”, “ESTJ AVENGERS DENGÓ”, “ESTJ BEIJINHO CANOA”, “ESTJ SPIDER MAN RED”, “ESTOJO DUPLO” e “ESTOJO SIMP TRIANG” (NCMs nº 42023200 e 42029200);
- “LANCH P SPIDERMAN 17”, “LANCHEIRA P SPIDERMAN”, “LANCHEIRA SOFT FROZE”, “LANCH CARROS BALBOA”, “LANCH JOLIE LOIRA”, “LANCH PRINCESAS BALB”, “LANCHEIRA S/ACESS R”, “LANCHEIRA SOFT”, “LANCHEIRA SOFT CARRO”, “LANCHEIRA SOFT TOY S” e “LANCHEIRA SOFT VIVA” (NCMs nº 42029200 e 42021220);
- “CX FER UTILITY 12.5” (NCM nº 39269090).

No parecer de fls. 845-846v o Coordenador de Substituição Tributária da GECON conclui, em síntese que todos os itens estão sujeitos ao regime da substituição tributária exceto a “CX FER UTILITY 12.5” (NCM nº 39269090) porque o seu enquadramento só seria possível se fosse utilizada especificamente para uso na construção, conforme descrito no item 8.20 do Anexo I do RICMS/BA, o que não é o caso, pois a caixa de ferramentas pode ter diversas utilizações.

A recorrente se manifestou às fls. 853-859 defendendo que o referido item do Anexo do Regulamento não requer que as obras de plástico sujeitas à substituição tributária sejam única e exclusivamente utilizadas na construção, não havendo que se falar em exclusividade de uso do item 8.20, reiterando assim o pedido de nulidade da autuação ou o seu cancelamento, dando provimento ao recurso.

A autuante se manifestou às fls. 867-874 discordando da posição da diligência quanto ao hambúrguer, pois, no seu entender, não se enquadra na substituição tributária já que do abate do animal não sai corte de carne misturada e enfiada, sendo necessária ação em processo não previsto no item 11.32. Manifesta concordância quanto à caixa de ferramentas e tece ainda considerações para discordar do Acórdão JJF nº 0105-05/22-VD em relação ao bucho porque seria correspondente a estômago, que possui um NCM específico (0504) e que não está sujeito à substituição tributária. Cita os Acórdãos JJF nº 0097-02/20-VD, CJF nº 0013-12/22-VD, JJF nº 0143-05/23-VD e CJF nº 0111-11/24-VD.

Os autos retornaram para apreciação e foram pautados para a sessão de julgamento do dia 21/08/2024 e adiados para a sessão de 28/08/2024. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Thaís Correa da Silva, OAB/SP 390.952.

VOTO

Inicialmente aprecio a preliminar de nulidade do Auto de Infração em virtude de ausência de verificação do tratamento tributário das mercadorias autuadas, sobretudo em relação ao RICMS/BA e ao Convênio ICM nº 44/75. De acordo com a recorrente, o acórdão recorrido chancela este entendimento ao reconhecer a improcedência substancial do valor exigido no Auto de Infração, confirmando que a fiscalização deixou de considerar a natureza das mercadorias autuadas e seu devido tratamento tributário.

Entendo que a pretensão não prospera. Como bem pontuado pelo acórdão recorrido, resta claro nos autos que a fiscalização possui compreensão diversa da recorrente quanto ao tratamento tributário dos itens que foram objeto de lançamento. Mas isso não é motivo para decretação da

nulidade da autuação. Ora, a própria existência de um processo administrativo fiscal com garantia de ampla defesa tem como pressuposto a possibilidade de divergências na interpretação e aplicação tributária. Logo, rejeito a preliminar arguida.

A recorrente também suscita como preliminar um pedido de acolhimento da juntada de duas notas fiscais de operações de entrada de frutas frescas importadas, que comprovariam a sua origem para fins de exclusão do lançamento, considerando o quanto restou deferido no acórdão recorrido, informando que quando da impugnação não foi possível o levantamento exaustivo da documentação.

Entendo que o pedido se confunde com o mérito, pois há também requerimento de que o mesmo entendimento seja aplicado às frutas importadas para as quais a recorrente não logrou êxito em obter a comprovação da procedência em virtude da decretação da falência de um dos seus fornecedores.

Rejeito o pedido de diligência, por entender que os elementos dos autos são suficientes para decidir.

Rejeito também o pedido formulado pela autuante na manifestação de fls. 867-874, em relação ao bucho. Não houve interposição de Recurso de Ofício pela JJF, e não considero possível reconhecer a nulidade do acórdão de ofício, com base em eventual erro de julgamento. Logo, não cabe à Câmara reformar o acórdão para restabelecer o lançamento ou reincluir item retirado em Primeira Instância, neste caso.

Passo então a enfrentar as razões de mérito do recurso.

A autuação diz respeito à falta de recolhimento de ICMS sobre operações tributáveis regularmente escrituradas, mas que foram tratadas como não tributáveis. A recorrente aponta as razões pelas quais entende que deve ser provido seu recurso, abordando as mercadorias de maneira individualizada em razão das suas particularidades.

Analiso seguindo a mesma metodologia, começando pelos produtos que gozariam de isenção.

Frutas importadas. Sobre este ponto, destaco desde logo que não vejo problemas em acolher a juntada das notas fiscais que acompanharam o recurso e que comprovam a origem dos produtos nelas descritos, considerando a informalidade do processo administrativo bem como a função de controle da legalidade, natural da segunda instância administrativa.

No entanto, entendo que não é possível acolher a pretensão da recorrente em relação às mercadorias adquiridas de fornecedor que teve sua falência decretada. Como fica claro no irretocável acórdão proferido pela JJF, o critério que permite a extensão da isenção destinada aos similares nacionais é que a mercadoria importada tenha origem em país signatário de tratados internacionais específicos com o Brasil.

Logo, a comprovação da origem é imprescindível para possibilitar a fruição do benefício. **Assim, dou Provimento Parcial ao recurso neste ponto, apenas para excluir os itens KIWI GREEN JINGOLD e PERA ERC IMP 1KG, importados da Itália e da Espanha, respectivamente, conforme comprovado por meio das Notas Fiscais nº 742490 e 843857.**

Cenoura baby. A recorrente defende que referidos produtos (“CENOURA BABY 250G MR”) não foram submetidos a processo de branqueamento, apenas comercializados sob refrigeração básica e em estado natural. O acórdão recorrido indeferiu o pedido por entender que os produtos são congelados ou sofreram algum tipo de industrialização, apontando ainda que a Bahia só passou a admitir o tratamento do Convênio ICM 44/75 para produtos que sofreram processo de branqueamento a partir da entrada em vigor do Decreto nº 19.184/2019, em atenção ao Convênio ICMS nº 62/19.

Com efeito, analisando a jurisprudência do CONSEF é possível identificar que os Acórdãos CJFs nºs 0350-11/22-VD, 0239-12/21-VD e 0013-12/22-VD rejeitaram a isenção para a cenoura baby por entender que, embora possa se considerar que o congelamento por si só não refletiria a

industrialização, houve a alteração de sua apresentação pela colocação de embalagem.

Realmente, a colocação de embalagem caracteriza industrialização, segundo inciso IV, do art. 4º do RIPI (Decreto nº 7.212/2010). No entanto, o § 4º da Cláusula primeira do Convênio ICM 44/75 admite expressamente a isenção para os produtos nele descrito, ainda que embalados, conforme destaque abaixo:

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

...
§ 4º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICMS as saídas com os produtos relacionados no inciso I do caput desta cláusula, ainda que ralados, exceto coco seco, cortados, picados, fatiados, torneados, descascados, desfolhados, lavados, higienizados, **embalados** ou resfriados, desde que não cozidos e não tenham adição de quaisquer outros produtos que não os relacionados, mesmo que simplesmente para conservação.

Com o advento do Decreto nº 19.184/2019, o § 5º do art. 265 do RICMS/BA passou a ostentar redação semelhante, a partir de 01/09/2019. No entanto, só pode ser considerada inovação a extensão do benefício a produtos que passaram por processo de branqueamento, cuja possibilidade passou a constar do Convênio ICM 44/75, com o acréscimo do § 4º-A à cláusula primeira, pelo Convênio ICMS 62/19, admitindo-se a possível aplicação do disposto no § 4º aos fatos geradores objetos da presente autuação, se o critério for a embalagem.

Ocorre que, apesar de existirem variedades de cenouras mini ou que podem ser colhidas mais cedo que o normal, no Brasil, desde aproximadamente o ano de 2002, são comercializadas cenouras comuns que foram cortadas e moldadas por equipamento desenvolvido pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA). As “cenouras baby” e “bolinha”, inclusive, correspondiam às marcas registradas Cenourete e Catetinho, respectivamente, até 2022, quando a EMBRAPA apresentou renúncia ao registro junto ao Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (Processos nº 824344936 e nº 824344910, respectivamente).

Consequentemente, o recurso não merece ser provido, neste ponto.

Macarrão pupunha, premium pupunha e picado pupunha. Valendo-se do mesmo raciocínio aplicado à cenoura, entendo que o recurso não merece prosperar quanto aos produtos derivados do palmito (“MACARRAO PUPUNHA”, “PREMIUM PUPUNHA” e “PICADO PUPUNHA”). Isso porque, neste caso, não se trata de mera colocação de embalagem porque tais produtos são comercializados com a adição de conservantes, cujo acréscimo afasta a isenção, conforme trecho final do § 4º da cláusula primeira do Convênio ICM 44/75, transcrito acima.

Como bem observou a JJF, os produtos autuados possuem a NCM 20089100, que diz respeito a “Fruta e outras partes comestíveis de plantas, **preparadas ou conservadas de outro modo, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool, não especificadas nem compreendidas noutras posições**” (sublinhamos), conforme Notas Explicativas do Sistema Harmonizado pertinente à posição 20.08. **Assim, nego provimento ao recurso em relação a este item.**

Passo a analisar as razões recursais relacionadas à substituição tributária, item por item. Antes, destaco que o entendimento corriqueiro deste Conselho é de que o enquadramento das mercadorias nessa sistemática leva em consideração, em regra, a identidade da NCM e a descrição com a norma vigente, cumulativamente. Neste sentido, os Pareceres nº 25.452/2012; 12.272/2013; 28.250/2013 e 25.041/2013, dentre outros.

No entanto, é preciso ponderar que as descrições trazidas pela norma estadual indicam categorias de mercadorias, sendo necessário analisar cada caso concreto para identificar o enquadramento correto, conforme se passa a apreciar.

Hamburgueres. A recorrente defende o enquadramento desses itens (“HAMB FRALDINHA 330G” e “HAMB PICANHA 330G”) no item 11.32 do Anexo I do RICMS/BA, pertinente a “Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado

frescos, refrigerados ou congelados". A JJF entendeu que os hambúrgueres são carnes processadas que não se encaixam nessas hipóteses, já que não consta qualquer menção à carne moída.

Concordo com a recorrente. Embora este Conselho não esteja vinculado à interpretação da Receita Federal quanto à classificação fiscal das mercadorias, me parece injustificada a desconsideração dos entendimentos manifestados pelas Soluções de Consultas COSITs nºs 98035/2018 e 98310/2019, trazidas com a impugnação.

Com efeito, referidos documentos revelam que, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, as carnes mesmo quando desmanchadas, cortadas em fatias ou moídas são classificadas na posição 0202 da NCM, como é o caso destes autos. Por outro lado, a descrição do item constante do Anexo I do RICMS/BA é ampla o suficiente para abarcar os hambúrgueres, haja vista que, se não há referência expressa à "moagem", também não há restrição da sua aplicação às carnes inteiras, em bifes, em tiras, em cubos ou qualquer outro tipo de apresentação. Pelo contrário, menciona expressamente "*demais produtos comestíveis*".

Extraí-se do Acórdão JJF nº 0089-05/22-VD, por exemplo, que o próprio autuante do Auto de Infração apreciado naquele PAF reconheceu a carne moída na posição 11.32, em sede de informação fiscal, excluindo do lançamento o valor respectivo. **Nesta linha, dou Provedimento ao recurso da recorrente.**

Nhoque. A JJF decidiu que o nhoque de batata ("NHOQUE BATATA 500g") não estaria contemplado no Anexo I do RICMS/BA porque não seria de trigo em grãos e nem derivado de sêmola.

Sem razão, a meu ver. O item 11 do referido anexo se refere a "produtos alimentícios", abarcando os mais diversos itens. O item 11.16, por exemplo, diz respeito a "*Massas alimentícias tipo instantânea*", enquanto o item 11.17.0 menciona "*Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03*".

Já o item 11.17.3, pertinente ao CEST 17.049.03, indica "*Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos*". Logo, não há qualquer exigência de que as massas referidas sejam derivadas do trigo ou da sêmola nas referidas descrições.

Por outro lado, a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado dispõe expressamente que o NCM 1902 contempla "*As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.*" (sublinhamos). Logo, não vejo razão para desconsiderar o enquadramento do nhoque de batata no item 11.17. **Provejo o recurso também quanto a este item.**

Lasanha pré-cozida. A JJF manteve a autuação em relação a este item ("LASANHA PRE COZ 200G" e "LASANHA PRE COZ INT") porque os itens 11.17.0, 11.17.1, 11.17.2, 11.17.3, 11.17.4 e 11.17.5 do Anexo I do RICMS/BA excepcionam as massas cozidas. Em seu favor, a recorrente argumenta que este Conselho já reconheceu a lasanha como integrante do item 11.16, junto com a massa pré-cozida, destacando trecho do Acórdão CJF nº 0307-12/21-VD.

Ocorre que, da leitura do relatório do referido acórdão, é possível verificar que o NCM da lasanha que foi objeto de discussão naqueles autos era 1902.3, compatível com o item 11.16, do Anexo I do RICMS/BA. No entanto, as lasanhas comercializadas pela recorrente nestes autos possuem a NCM 19021900, que não é abarcada pelo mencionado item da substituição tributária. **Consequentemente, nego provimento ao recurso.**

Massa de pizza. Ao contrário da lasanha, verifico que a massa de pizza objeto da presente autuação ("MASSA PIZZA 500G") possui a NCM 19023000. Logo, corresponde às "*Massas alimentícias tipo instantânea*" do item 11.16 do Anexo I do RICMS/BA. Ademais, não é possível verificar de onde a JJF extraiu a informação de que tais massas sofrem algum cozimento para rejeitar a defesa. **Neste sentido, dou Provedimento ao recurso.**

Estojos. A recorrente afirma que o acórdão teria desconsiderado que os estojos autuados (“ESTJ AVENGERS COLOR”, “ESTJ AVENGERS DENG”, “ESTJ BEIJINHO CANOA”, “ESTJ SPIDER MAN RED”, “ESTOJO DUPLO” e “ESTOJO SIMP TRIANG”) não estariam descritos no item 12.4, mas no item 12.5 do Anexo I RICMS/BA, que abarca “*Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes*”.

Observe, entretanto, que apenas o “ESTOJO DUPLO” e o “ESTOJO SIMP TRIANG” comercializados pela recorrente possuem a NCM 42029200, compatíveis com o item 12.5 referido. Os demais foram classificados na NCM 42023200, que não possui enquadramento na substituição tributária.

Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado:

- 42.02 Baús (arcas) para viagem, malas e maletas, incluindo as maletas de toucador e as maletas e pastas de documentos e para estudantes, os estojos para óculos, binóculos, câmeras fotográficas e de filmar, instrumentos musicais, armas e artigos semelhantes; sacos de viagem, sacos isolantes para gêneros alimentícios e bebidas, bolsas de toucador, mochilas, bolsas, sacolas (sacos para compras), carteiras, porta-moedas, porta-cartões, cigarreiras, tabaqueiras, estojos para ferramentas, bolsas e sacos para artigos de esporte, estojos para frascos ou para joias, caixas para pó de arroz, estojos para ourivesaria e artigos semelhantes, de couro natural ou reconstituído, de folhas de plástico, de matérias têxteis, de fibra vulcanizada ou de cartão, ou recobertos, no todo ou na maior parte, dessas mesmas matérias ou de papel.**

NOTA EXPLICATIVA

Esta posição abrange **unicamente** os artigos enumerados no seu texto e os recipientes semelhantes.

Estes artigos podem ser flexíveis, devido à ausência de suporte rígido (artigos de couro) ou rígidos, por apresentarem um suporte sobre o qual se aplica a matéria que constitui a bainha ou invólucro (artigos de estojaria).

Ressalvado o disposto nas Notas 2 e 3 do presente Capítulo, os artigos referidos na primeira parte do texto da posição podem ser de qualquer matéria. Nesta primeira parte a expressão “artigos semelhantes” abrange as chapeleiras, os estojos para acessórios de máquinas fotográficas, as cartucheiras, as bainhas de facas de caça ou de acampamento, as caixas ou escrínios de ferramentas portáteis, especialmente concebidos ou preparados no interior para receber ferramentas específicas, mesmo com os seus acessórios, etc.

Todavia, os artigos referidos na segunda parte do texto da posição devem ser fabricados exclusivamente com as matérias ali enumeradas, ou devem ser recobertos, na totalidade ou na maior parte, dessas mesmas matérias ou de papel (o suporte pode ser de madeira, metal, etc.). O couro natural compreende igualmente os couros e peles acamurçados (incluindo a camurça combinada), os couros e peles envernizados ou revestidos e os couros e peles metalizados (ver a Nota 1 do presente Capítulo). Nesta segunda parte, a expressão “artigos semelhantes” engloba as carteiras para dinheiro, os porta-cartas, os estojos para canetas, para tíquetes (bilhetes), os agulheiros, os estojos para chaves, para charutos, para cachimbos, para ferramentas, para joias, as caixas para escovas, para calçado, etc.

Os artigos da presente posição podem apresentar partes de metais preciosos, de metais folheados ou chapeados de metais preciosos (plaquê), de pérolas naturais ou cultivadas, de pedras preciosas ou semipreciosas, de pedras sintéticas ou reconstituídas, mesmo que essas partes ultrapassem a condição de simples acessórios ou guarnições de mínima importância **desde que** essas partes não confiram ao artigo em causa sua característica essencial. É assim que permanece na presente posição uma bolsa (saco*) de couro provida de uma armação de prata e um botão de ônix (Nota 3 B) do presente Capítulo).

A expressão “bolsas e sacos para artigos de esporte” abrange artigos tais como: sacos de golfe, sacos de ginástica, sacos para raquetes de tênis, sacos para transporte de esquis, sacos para a pesca.

A expressão “estojos para joias” abrange não apenas os estojos especialmente concebidos para guardar joias, mas também os recipientes com tampa semelhantes, de diversas dimensões (com ou sem dobradiças ou fecho). Estes últimos são especialmente preparados para receber um ou vários artigos de bijuteria ou de joalheria sendo o seu interior é igualmente forrado de matéria têxtil. São utilizados para apresentar e vender artigos de bijuteria ou de joalheria e são suscetíveis de uso prolongado.

A expressão “sacos isolantes para produtos alimentícios e bebidas” abrange os sacos isolantes reutilizáveis usados para manter a temperatura desses produtos durante seu transporte ou sua estocagem temporária.

Excluem-se desta posição:

- a) As sacolas (sacos para compras), incluindo as sacolas (sacos para compras) constituídas por uma camada interna de plástico alveolar recoberta em cada face por uma folha de plástico, não concebidas para uso prolongado, descritas na Nota 3 A) a) do presente Capítulo (**posição 39.23**).

b) Os artigos de matérias para enrançar (**posição 46.02**).

c) Os artigos que, embora possam apresentar características de recipientes, não são semelhantes aos enumerados no texto da posição, tais como: capas para livros, capas de processos, capas para documentos, pastas para escrivania, molduras para fotografias, caixas para bombons, tabaqueiras, cinzeiros, frascos de cerâmica, vidro, etc., e que sejam recobertos na totalidade ou na maior parte. Estes artigos classificam-se na **posição 42.05** se fabricados (ou recobertos) de couro natural ou reconstituído ou noutros **Capítulos** se fabricados (ou recobertos) de outras matérias.

d) Os artigos confeccionados com rede, da **posição 56.08**.

e) Os artigos de bijuteria (**posição 71.17**).

f) As caixas ou escrínios de ferramentas que não tenham sido especialmente concebidos ou preparados no interior para receber ferramentas específicas, mesmo com os seus acessórios (em geral, **posições 39.26** ou **73.26**).

g) As bainhas de sabres, espadas, baionetas ou outras armas brancas (**posição 93.07**).

h) Os artigos do **Capítulo 95** (por exemplo, brinquedos, jogos, artigos de esporte).

Notas Explicativas de Subposições.

Subposições 4202.11, 4202.21, 4202.31 e 4202.91

Na aceção das subposições acima, a expressão “com a superfície exterior de couro natural” inclui igualmente os produtos recobertos com uma fina camada de plástico ou de borracha sintética, não perceptível à vista desarmada (geralmente com uma espessura inferior a 0,15 mm), que protege a superfície de couro, não se tomando em consideração as mudanças de cor ou de brilho.

Subposições 4202.31, 4202.32 e 4202.39

Estas subposições compreendem os artigos dos tipos normalmente levados nos bolsos ou em bolsas, e entre outros, os estojos de óculos, as carteiras para notas, porta-moedas, estojos para chaves, cigarreiras, bolsas para cachimbos e para tabaco.

Como se pode notar, há um tratamento diferenciado para os itens que constam da primeira parte do texto, que abrange “Baús (arcas) para viagem, malas e maletas, incluindo as maletas de toucador e as maletas e pastas de documentos e para estudantes, os estojos para óculos, binóculos, câmeras fotográficas e de filmar, instrumentos musicais, armas e artigos semelhantes; [...]” para aqueles relacionados na segunda parte, que são “[...] sacos de viagem, sacos isolantes para gêneros alimentícios e bebidas, bolsas de toucador, mochilas, bolsas, sacolas (sacos para compras), carteiras, porta-moedas, porta-cartões, cigarreiras, tabaqueiras, estojos para ferramentas, bolsas e sacos para artigos de esporte, estojos para frascos ou para joias, caixas para pó de arroz, estojos para ourivesaria e artigos semelhantes, de couro natural ou reconstituído, de folhas de plástico, de matérias têxteis, de fibra vulcanizada ou de cartão, ou recobertos, no todo ou na maior parte, dessas mesmas matérias ou de papel”.

No caso dos autos, é possível considerar que a grande maioria compreende produtos infantis, como a própria recorrente afirma em seu recurso. E, neste aspecto, a despeito da aparente incompatibilidade da NCM com o item do Anexo I do RICMS/BA, a descrição dos itens com NCM 42023200 é suficiente para permitir compreender que também correspondem a estojos infantis, enquadrando-se na segunda parte do descritivo acima.

Neste mesmo sentido está a manifestação da GECON, que ainda sinalizou que os estojos escolares foram objeto do Parecer Final nº 2000/2023 da DITRI, reconhecendo o seu enquadramento no item 12.5 da substituição tributária. Assim, dou provimento ao recurso neste ponto, para excluir do lançamento os itens “ESTJ AVENGERS COLOR”, “ESTJ AVENGERS DENGÓ”, “ESTJ BEIJINHO CANOA”, “ESTJ SPIDER MAN RED”, “ESTOJO DUPLO” e “ESTOJO SIMP TRIANG”.

Lancheiras. A recorrente insiste que essas mercadorias (“LANCH P SPIDERMAN 17”, “LANCHEIRA P SPIDERMAN”, “LANCHEIRA SOFT FROZE”, “LANCH CARROS BALBOA”, “LANCH JOLIE LOIRA”, “LANCH PRINCESAS BALB”, “LANCHEIRA S/ACESS R”, “LANCHEIRA SOFT”, “LANCHEIRA SOFT CARRO”, “LANCHEIRA SOFT TOY S” e “LANCHEIRA SOFT VIVA”) também se enquadram no item 12.5 do Anexo I do RICMS/BA porque não teria qualquer restrição quanto ao seu uso estritamente estudantil, além de também compreender “artefatos semelhantes”.

Com razão, a meu ver. As lancheiras objeto da autuação possuem NCM 42029200 e 42021220 e não deixam de ser uma espécie de “maleta” ou, no mínimo, um “artefato semelhante”. O mesmo raciocínio foi desenvolvido na manifestação GECON, que apontou a Consulta nº 9.019/2012 para corroborar o entendimento. **Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário quanto a este item.**

Barrinhas de cereais. A recorrente insiste que as barras de cereais autuadas (“BAR FT MOR 60GR” e “BAR NUTS MORANGO 60G”) se enquadrariam no item 11.2 do Anexo I do RICMS/BA, pertinente a “Chocolates contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg” porque conteriam chocolate em sua composição.

Para ilustrar, traz imagens de três barras de cereais das marcas TRIO, NUTRY e RITTER que comprovariam que aquelas autuadas, contém chocolate. Entretanto, não vejo como prosperar a pretensão neste ponto. A descrição dos itens autuados nada menciona sobre chocolate nas referidas barras, não tendo a recorrente comprovado que os produtos autuados correspondem àqueles ilustrados em seu recurso.

Neste sentido, este relator identificou que todas as três marcas ilustradas também comercializam barras de cereal de morango sem chocolate, conforme exemplos abaixo:

- TRIO: <http://www.trio.net.br/produtos/deli-morango-e-chantilly/>



- NUTRY: <https://nutry.com.br/produtos/barra-de-cereal/>



- RITTER: <https://www.lojaritter.com.br/barra-nuts-morango-e-cranberry-2-un>



Logo, entendo que está correta a Decisão recorrida e a recorrente não produziu prova suficiente para modificá-la. **Nego Provimento ao Recurso Voluntário em relação a este item.**

Cápsulas “dolce gusto” sabor chocolate. As referidas cápsulas (“CAPS DOLCE GUSTO CHO”) foram mantidas no lançamento pelo acórdão recorrido porque foram consideradas achocolatado, que teria exclusão expressa no item 11.14 do Anexo I do RICMS/BA. A recorrente, por sua vez, insiste que quando comercializadas de forma isolada, se configuram como chocolate em pó, cabendo o enquadramento no mencionado item.

Sem razão, contudo. Verifica-se na página da fabricante (<https://www.nescafe-dolcegusto.com.br/sabores/chocolate>) que não há capsulas de chocolate comercializadas isoladamente, pois todas as misturas para achocolatado trazem na mesma caixa as cápsulas que contém leite e as que contém cacau e a bebida denominada “chococino alpino” é um composto lácteo com café, que possui os seguintes ingredientes: *“Leite em pó integral, café solúvel, estabilizantes fosfato dipotássico e citrato de sódio e emulsificante lecitina de soja”*.

Assim, Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

Pistache. Afirma que os pistaches (“PIST IRACEMA 100G”) comercializados em embalagens inferiores a 1kg também estariam sujeitos ao ICMS-ST, conforme item 11.11.0 que trata de *“Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1kg”*. Sem razão. O Anexo I do RICMS/BA inclui apenas o amendoim e as castanhas tipo aperitivo, não se estendendo a todas oleaginosas. **Nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.**

Caixa de ferramentas. O acórdão recorrido considerou que tais itens (“CX FER UTILITY 12.5”) não estariam contemplados no item 8.20 do Anexo I do RICMS/BA, que trata de *“Outras obras de plástico, para uso na construção”*, porque os itens autuados não configuram obras de plástico incorporadas nas construções. A recorrente se insurge contra esta afirmação, pontuando que o referido item não exige a integração física, mas a utilização das obras de plástico.

Concordo com a recorrente, neste ponto. Não há qualquer menção à integração das obras de plástico. O RICMS/BA apenas faz referência ao uso na construção.

Não ignoro que há Secretarias da Fazenda, como a do Paraná, que possuem entendimento semelhante ao da JJF:

Consulta SEFAZ/PR nº 26 de 07/04/2020

SÚMULA: ICMS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL E COLETIVA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE.

RESPOSTA

Informa-se que este Setor Consultivo já manifestou na resposta dada à Consulta nº 28/2018, disponível no endereço eletrônico <http://www.fazenda.pr.gov.br> (Legislação Tributária – online), que a substituição tributária alcança as obras de plásticos desenvolvidas para uso na construção civil, não estando abrangidos por esse regime de tributação os equipamentos de proteção individual e de sinalização, por não se caracterizarem como materiais de construção ou congêneres.

Frise-se que estão submetidos à substituição tributária os produtos classificados no código 3926.90.90 da NCM e que atendam à descrição “outras obras de plástico, para uso na construção”, sendo que a expressão “para uso na construção” deve ser interpretada no sentido de alcançar materiais que possam ser incorporados a obras de construção civil. Nesse sentido, citam-se como precedentes as Consultas nº 84/2017 e nº 15/2018.

Logo, os produtos mencionados pela consulente, todos considerados artigos de segurança e de proteção individual e coletiva, conforme relata, não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

Entretanto, a ausência de destinação específica também é ratificada por outras Secretarias da Fazenda, conforme destaque abaixo:

SEFAZ/SP

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 19049/2019, de 19 de fevereiro de 2019.

Disponibilizado no site da SEFAZ em 14/11/2019

Ementa

ICMS – Substituição tributária - Operações com equipamentos de proteção individual (máscaras de solda e seus componentes, clip porta luvas e protetores auditivos).

I. Caracteriza-se como material de construção e congêneres, independentemente da aplicação a ser dada a ele por seu adquirente final, o produto que, dentre as finalidades para as quais foi concebido e fabricado, encontra-se a de uso em obras de construção civil.

II. Não se aplica o regime da substituição tributária às operações internas com equipamentos de proteção individual (EPI), classificados na subposição 3926.90 da NCM, por não terem essas mercadorias natureza de

material de construção.

SEFAZ/SP

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 28607/2023, de 23 de outubro de 2023.

Publicada no Diário Eletrônico em 24/10/2023

Ementa

ICMS – Substituição tributária – Operações com materiais de construção e congêneres – Aquisição interestadual de mercadorias por estabelecimento optante pelo regime do Simples Nacional.

I. Caracteriza-se como material de construção e congêneres, independentemente da aplicação a ser dada a ele por seu adquirente final, o produto que, dentre as finalidades para as quais foi concebido e fabricado, encontra-se a de uso em obras de construção civil.

II. As aquisições interestaduais de “veda rosca”, classificada no código 3920.49.90 da NCM, estão normalmente submetidas ao regime de substituição tributária previsto no artigo 313-Y do RICMS/2000, por se encontrar arrolada por sua descrição e classificação fiscal no item 9 do Anexo XVII da Portaria CAT 68/2019, e se caracterizar como material de construção, devendo o adquirente, na hipótese de não haver acordo de substituição tributária entre os Estados envolvidos, recolher o imposto antecipadamente na entrada em território paulista, nos termos do artigo 426-A do RICMS/2000.

III. As aquisições interestaduais de “dobradiças de metais comuns”, classificadas no código 8302.10.00 da NCM, “outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns”, do código 8302.10.00 da NCM; “lona plástica”, classificada no código 3920.49.90 da NCM; e “outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns”, classificados no código 8302.41.00 da NCM, não estão submetidas ao regime de substituição tributária, na hipótese de terem destinação exclusiva no ramo moveleiro.

IV. O contribuinte paulista optante pelo regime do Simples Nacional que adquirir de outro Estado mercadorias para revenda deverá recolher o diferencial de alíquota quando a alíquota interestadual for inferior à interna (alínea “a” do inciso XV-A do artigo 115 do RICMS/2000).

Parecer nº 140/2024 da SEFAZ/ES

EMENTA: ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ABRAÇADEIRAS – NCM 3926.90.90 – USO NA CONSTRUÇÃO – CONVÊNIO 142/18 – PORTARIA 16-R/19

1. Para fins de sujeição ao regime de substituição tributária, a mercadoria “abraçadeiras”, classificada na NCM 3926.90.90, caracteriza-se como material de construção, se a utilização em obras de construção civil é uma das finalidades para o qual foi projetada e fabricada.

2. A legislação tributária não estabelece a destinação da mercadoria pelo adquirente como um critério a ser observado na sujeição da mercadoria ao regime de substituição tributária.

Embora a GECON em sua manifestação não tenha seguido a mesma linha da autuante, que defende a incorporação da mercadoria na obra da construção – hipótese que entendo ainda mais restrita, pois a incorporação não permitiria reaproveitamento, por exemplo – defende que o item não está incluído na substituição tributária por não possuir finalidade específica de uso na construção, seguindo um sentido ainda mais restritivo que o exposto nas consultas acima transcritas, que admitem a mera possibilidade de uso na construção, dentre outras finalidades.

Entendo que a interpretação conferida pela SEFAZ/ES e SEFAZ/SP é mais consentânea com a norma, pois, não há indicação de “uso exclusivo” (conforme manifestação da GECON), tampouco de “aplicação na obra” (como defende a autuante). Portanto, ainda que, na essência, o item possa ser compreendido como uma caixa organizadora que, eventualmente, pode ser utilizada na construção, não deixa de ser uma “obra de plástico, para uso na construção”, ainda que este uso seja eventual e/ou potencial.

Consequentemente, dou Provimento ao Recurso Voluntário em relação a este item.

Diante do exposto DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, para alterar a decisão de primeiro grau conforme demonstrativos abaixo:

EXCLUSÕES DO ACÓRDÃO JF				
MÊS	FRUTAS IMPORTADAS	OP ISENTAS	OP ST	SOMA
jan/18	6034,43	200,19	1523,57	7758,20
fev/18	4840,09	88,46	1844,19	6772,74
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	1894,78	8432,99
jun/18	3909,92	55,84	1685,75	5651,52
jul/18	8168,14	34,26	1560,47	9762,87
ago/18	5912,65	67,83	2052,34	8032,82
set/18	6773,08	380,93	2322,86	9476,87
out/18	7428,02	206,88	1732,54	9367,44
nov/18	5007,19	459,85	2014,22	7481,26
dez/18	9519,63	499,53	1795,60	11814,77
TOTAL	76567,86	2203,30	21664,81	100435,97

EXCLUSÕES DO ACÓRDÃO CJF			
FRUTAS IMPORTADAS	OP ISENTAS	OP ST	SOMA
6034,43	200,19	2101,55	8336,17
4840,09	88,46	2160,58	7089,13
6193,86	126,59	1806,36	8126,81
6292,63	32,95	1642,07	7967,65
6359,30	49,99	2054,61	8463,91
3887,02	55,84	1748,35	5691,20
8168,14	34,26	1618,30	9820,70
5912,65	67,83	2105,24	8085,72
6773,08	380,93	2386,37	9540,38
7414,10	206,88	1807,62	9428,60
4955,11	459,85	2081,09	7496,05
9448,25	499,53	1987,58	11935,37
76278,66	2203,30	23499,72	101981,68

Demonstrativo de Débito consolidado - Inf. 02			
MÊS	Auto de Infração	ACÓRDÃO JF	ACÓRDÃO CJF
jan/18	16296,16	8537,96	7959,99
fev/18	14842,61	8069,87	7753,48
mar/18	14651,61	6621,03	6524,80
abr/18	15107,69	7253,77	7140,04
mai/18	16509,33	8076,34	8045,42
jun/18	13133,51	7481,99	7442,31
jul/18	16382,63	6619,76	6561,93
ago/18	15371,92	7339,11	7286,20
set/18	14879,27	5402,40	5338,89
out/18	13720,24	4352,80	4291,64
nov/18	11401,89	3920,63	3905,84
dez/18	16678,11	4863,34	4742,74
TOTAL	178974,97	78539,00	76993,29

Registre-se que os valores em vermelho representam erros de soma do demonstrativo do acórdão recorrido e corrigidos, na forma do art. 164, § 3º do RPAF/BA, por não resultar em prejuízo ao contribuinte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0016/21-4, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 77.265,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologar os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS