

PROCESSO Nº 0955972017-1

ACÓRDÃO Nº 0166/2022

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Advogada: Sr.^a MARIA AURORA CARDOSO DA SILVA OMORI, inscrita na OAB/SP sob o nº 37.251.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: AGAMENON AUGUSTO DE ATAÍDE

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTO DESTINADO À PREPARAÇÃO DE SORVETES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O contribuinte que adquire mercadorias sujeitas ao regramento da substituição tributária sem a devida retenção é responsável pelo pagamento do imposto, em observância ao que prescreve o artigo 391, §§ 5º e 7º, II, do RICMS/PB.

- O produto "Bebida Láctea Pasteurizada", na qualidade de preparado para fabricação de sorvetes, está submetido às regras estabelecidas no Decreto nº 26.486/05.

- A legislação do ICMS de nosso Estado prevê que, não obstante a classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul-NCM esteja incorreta, ou inexistente no documento fiscal, as regras atinentes ao regime da substituição tributária se regem pelas operações praticadas com produtos cuja natureza confirme a sua identificação e destinação.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, e manter a decisão monocrática, que julgou procedente, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001406/2017-01, lavrado em 13 de junho de 2017, contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (CCICMS: 16.200.525-3), declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 122.517,42 (cento e vinte e dois mil, quinhentos e dezessete reais e quarenta e dois centavos), constituído do valor de ICMS de R\$ 61.258,71 (sessenta e um mil, duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e um centavos), por infringência art. 399, VI, c/ fulcro no art. 391, §§5º e 7º, II, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 61.258,71 (sessenta e um mil, duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e um centavos), de multa por infração, arrimada no artigo 82, V, "c", da Lei n.º 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da Repartição Preparadora na forma regulamentar.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 31 de março de 2022.

PETRÔNIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (Suplente), THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor

03 de Fevereiro de 1832

PROCESSO Nº 0955972017-1

RECURSO VOLUNTÁRIO

Recorrente: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Advogada: Sr.^a MARIA AURORA CARDOSO DA SILVA OMORI, inscrita na OAB/SP sob o nº 37.251.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: AGAMENON AUGUSTO DE ATAÍDE

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTO DESTINADO À PREPARAÇÃO DE SORVETES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O contribuinte que adquire mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária sem a devida retenção é responsável pelo pagamento do imposto, em observância ao que prescreve o artigo 391, §§ 5º e 7º, II, do RICMS/PB.

- O produto “Bebida Láctea Pasteurizada”, na qualidade de preparado para fabricação de sorvetes, está submetido às regras estabelecidas no Decreto nº 26.486/05.

- A legislação do ICMS de nosso Estado prevê que, não obstante a classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul- NCM esteja incorreta, ou inexistente no documento fiscal, as regras atinentes ao regime da substituição tributária se regem pelas operações praticadas com produtos cuja natureza confirme a sua identificação e destinação.

RELATÓRIO

Trata-se do recurso voluntário, interposto no molde do art. 77 da Lei nº 10.094/2013, contra decisão monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001406/2017-01, lavrado em 13/6/2017, (fls.

3 a 5), contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., onde consta descrita a seguinte irregularidade, identificada nos períodos de dezembro de 2013 a junho de 2015:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte substituído ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem a devida retenção do imposto devido.

Nota Explicativa:

CONSTATAMOS QUE ESTE CONTRIBUINTE, ENTRE OS PERÍODOS DE DEZEMBRO DE 2013 A JUNHO DE 2015, RECEBEU MERCADORIAS, PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINA – SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENQUADRADAS ERRONEAMENTE COMO NÃO PERTENCENTES A ESTE REGIME ACARRETANDO O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST CORRESPONDENTE, NO VALOR DE R\$ 61.258,72 (SESSENTA E UM MIL, DUZENTOS E CINQUENTA E OITO REAIS, E SETENTA E DOIS CENTAVOS), COMO TAMBÉM NÃO FORAM RETIDOS E NEM RECOLHIDOS O ICMS-ST POR PARTE DO REMETENTE. SEGUNDO O ART. 391, PARÁGRAFO 5º DO RICMS/PB, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO EXCLUI A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE O DOCUMENTO FISCAL PRÓPRIO NÃO INDICAR O VALOR DO IMPOSTO OBJETO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ESTE VALOR FOI CALCULADO CONFORME PREVÊ O DECRETO 26.486/05, ALÍNEA B, INCISO I, PARÁGRAFO 1º DO ART. 2º.

A PARAÍBA É SIGNATÁRIA DO PROTOCOLO 31/05 CUJA COBRANÇA DOS PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINA ESTÁ PREVISTA NA CLÁUSULA 1ª, PARÁGRAFO 1º, II E PELO DECRETO ESTADUAL Nº 26.486/05, INCISO II, PARÁGRAFO 1º DO ARTIGO 1º.

OBS: ESTE AUTO DE INFRAÇÃO É DECORRENTE DA ORDEM DE SERVIÇO Nº 93300008.12.00002781/2017-10, NOVO FEITO FISCAL, POR NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 93300008.09.00001547/2015-54.

O representante fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de R\$ 122.517,42, sendo R\$ 61.258,71, de ICMS, por infringência aos art. 399, VI, c/ fulcro no art. 391, §§5º e 7º, II, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 61.258,71, de multa por infração, arremada no artigo 82, V, “c”, da Lei n.º 6.379/96.

Com a devida ciência de forma pessoal na peça acusatória em 20/6/2017, fl. 5, nos termos do art. 46, I, da Lei nº 10.094/13, o contribuinte apresentou peça reclamatória tempestivamente em 19/7/2017, fls. 8 a 41, e anexos às fls. 43 a 295, através de seus representantes legais devidamente constituídos, que, **em síntese**, alegam os seguintes pontos em sua defesa:

- a. é nulo o lançamento fiscal por violação à legalidade estrita e à tipicidade fechada no caso concreto, por falta de motivação e

cerceamento de defesa, e ainda por ausência de liquidez e certeza do crédito lançado, neste turno porque não foi abatido do valor exigido o ICMS que foi pago pela impugnante em razão das operações de saída dos insumos em questão pelo regime de tributação a que se sujeita;

- b. o parágrafo 5º do artigo 391 RICMS/PB, que na visão da fiscalização responsabilizaria a Impugnante pelo ICMS/ST não recolhido pelo substituto tributário, atenta contra a própria estrutura do regime de substituição tributária "para frente" inserida no Texto Constitucional e na Lei Complementar 87/96, não se admitindo que o substituído seja em hipótese alguma obrigado a recolher o ICMS-ST na medida em que não se reveste de qualquer credencial para assumir o pólo passivo da correlata obrigação tributária com o Estado;
- c. solicita que seja o feito administrativo convertido em diligência nos termos do art. 59 da Lei nº 10.094/13;
- d. a multa aplicada à base de 100% do imposto se mostra absolutamente desproporcional e confiscatória, configurando ofensa direta a Constituição Federal.

No mérito:

1. Na hipótese de se aplicar a substituição tributária às operações em questão, o que se admite apenas para argumentar, tudo o que se poderia exigir da Impugnante, na qualidade de substituída, seria o recolhimento do imposto pelo regime normal de tributação ao qual está sujeita, obrigação que no caso concreto já foi cumprida considerando que a Impugnante recolheu nos prazos legais o ICMS incidente sobre as vendas dos produtos finais nos quais o referido insumo "Bebida Láctea Pasteurizada" foi integrado (docs. 06 e 07), sendo o valor apurado sobre tais operações de vendas o limite absoluto de ICMS exigível nos termos do que decidido nos autos do RE 593.849, julgado em regime de repercussão geral pelos STF em 19/10/16;
2. O produto "Bebida Láctea Pasteurizada" enquadra-se na posição 04100000 da NCM/SH e como tal não se sujeita ao regime da Substituição Tributária porque o Decreto nº 26.486/05 é específico ao prever que a incidência de ICMS-ST somente ocorre em relação aos preparados para fabricação de sorvete em máquina especificamente classificados nas posições 1801, 1901 e 2106

NCM/SH, valendo observar ainda que tal produto não é utilizado exclusivamente na fabricação de sorvetes em máquinas, servindo também ao preparo de frappés, por exemplo, não configurando a hipótese prevista na referida disposição regulamentar;

3. Ainda que referido produto pudesse ser classificado nas posições 1801, 1901 ou 2106 NCM/SH, o que não é o caso e se admite apenas para argumentar, fato é que por tratar-se de insumo destinado a integrar produto final cuja saída é normalmente tributada pelo ICMS, não se configura hipótese de substituição tributária (art. 390, §4º, VI do Decreto 18.930/97) porque é pressuposto para a sua aplicação que haja revenda da mesma mercadoria (fato gerador presumido), e se a mercadoria for integrada a outro produto tributado, a situação é de não ocorrência do fato gerador presumido (revenda), o que desautoriza o regime de substituição tributária para a frente previsto no artigo 150, parágrafo 7º da CF/88;

4. O Estado da Paraíba não pode cobrar qualquer valor a título de ICMS-ST no caso concreto porque o regime não foi validamente instituído para as operações interestaduais com "preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH", na medida em que a disciplina da Constituição Federal e da Lei Complementar no 87/96 sobre o ICMS-ST impõe que as margens de valor agregado sejam fixadas com base em

critérios previstos em lei e que conduzam o mais próximo possível da realidade, ou seja, ao preço final de venda a consumidor final, o que não se verifica no caso concreto diante do estabelecimento de uma margem de 328%, ajustada para 357,78% (Protocolo ICMS 2005 e Decreto no 26.486/05), que conduz a um valor muito superior ao efetivo preço de venda a consumidor final.

Aa final requer a improcedência do feito fiscal.

Seguindo os trâmites procedimentais, e sem haver informações da existência de antecedentes fiscais, fl. 296, foram os autos remetidos à Gerencia Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP), que retornou os autos à Repartição Preparadora, em saneamento solicitado pelo Assessor Técnico daquela Instância Administrativa, fl. 298, para notificar à fiscalização para que esta juntasse aos autos as provas documentais da acusação, abrindo novo prazo para o contribuinte se manifestar sobre estas.

Em atendimento, a fiscalização apresentou Informativo Fiscal às fls. 299 a 304 reiterando os fundamentos da autuação, com a apresentação de mídia digital contendo dois arquivos em formato MP4 (filmagem) e um documento em .pdf com listagem de notas fiscais e o detalhamento da operação de substituição tributária, onde constam NCM, base de cálculo do ICMS e do ICMS – ST, anexo à fl. 305.

Na sequência, retornaram os autos à GEJUP, e distribuídos ao julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa, que, após análise, decidiu pela *procedência* do feito acusatório, fls. 319 a 341, proferindo a seguinte ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETE EM MÁQUINA – DENÚNCIA CARACTERIZADA.

- A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expressa disposição legal, atribuindo ao sujeito passivo, tanto ao emitente quanto ao destinatário, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do imposto devido, na forma definida pela lei. Nos autos, comprova-se a falta de recolhimento do ICMS-ST, em virtude da não comprovação do recolhimento.

- As operações relativas à circulação de mercadorias definidas como preparados para a fabricação de sorvete em máquina encontram-se submetidas ao regime de substituição tributária progressiva no Estado da Paraíba, consoante Protocolo ICMS nº 20/2005 e Anexo V do RICMS/PB.

- A legislação do ICMS do Estado da Paraíba prevê que, não obstante a classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM esteja incorreta, ou inexistente no documento fiscal, as regras atinentes ao regime da substituição tributária regem-se pelas operações praticadas com produtos cuja natureza confirme a sua identificação e destinação.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Notificada da decisão singular, por meio de DTe em 19/10/2020, fl. 344, a empresa autuada interpôs recurso voluntário, fls. 346 a 380, protocolado em 13/11/2020, fl. 345, em que aborda, **em síntese**, os seguintes pontos em sua defesa:

- a) Faz um histórico dos fatos ocorridos, desde a primeiro lançamento de ofício, nulo por vício formal;
- b) Esclarece que os produtos “bebidas lácteas pasteurizadas” são fabricados pela Polenghi Ind. De Alim. Ltda., adquiridos pela empresa Martin-Brower Comércio Transp. E Serv. Ltda. que fornece para a recorrente com a classificação fiscal indicada pelo fabricante, NCM/SH 04100000, não estando sujeitos à substituição tributária, sendo acusada de tê-las adquirido sem sua retenção e recolhimento do ICMS-ST;
- c) Solicita nulidade da autuação, pois o produto denunciado não se encontra classificado nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH, violando a legalidade estrita e à tipicidade fechada;
- d) Que a posição NCM/SH 04100000 está de acordo com suas especificidades e características técnicas, como indicado pelo próprio fabricante, de modo que o regime previsto no Protocolo ICMS nº 20/05 seria inaplicável ao caso;
- e) Que o limite do imposto que poderia ser exigido já teria sido integralmente recolhido pela recorrente;
- f) Que o limite absoluto a ser pago é aquele que corresponder à base de cálculo efetiva da operação de venda, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores das vias judiciais, citando o julgamento da RE 593.849/MG pelo STF;

- g) Ao contrário do entendimento dado pelo juiz singular, de que haveria direito à restituição no regime de substituição tributária, o valor que deve prevalecer é o preço de venda praticado na operação que gerou a incidência do imposto, e não a base presumida. Portanto, nada mais poderia ser exigido da recorrente, posto que já teria sido recolhido o imposto devido na apuração final, aplicando-se a alíquota do ICMS sobre o preço de suas vendas ao consumidor final;
- h) Solicita ainda nulidade sob alegação de falta de motivação e cerceamento de defesa, pois a fiscalização não especifica em qual posição da NCM/SH prevista no Protocolo ICMS 20/05 se enquadraria o produto denunciado;
- i) Alega também nulidade por falta de certeza e liquidez do crédito tributário exigido, pois a substituição tributária em tela aplica-se apenas aos preparados para fabricação de sorvete em máquinas, e não abrangendo bebidas lácteas que se distinguem dos preparados para sorvetes, pois aquelas não passam por máquinas na elaboração de outros produtos, como frappés;
- j) No mérito, alega a impossibilidade de se atribuir a responsabilidade à recorrente, na qualidade de contribuinte substituído pelo imposto ST, com base no art. 391, §§ 5º e 7º do RICMS/PB, pois a obrigação de que trata este dispositivo é o recolhimento pelo regime normal de tributação, e não pela sistemática da substituição tributária;
- k) Que a responsabilidade pelo recolhimento ST jamais poderia ser atribuída ao substituído tributário, já que não há vinculação para o com o Estado neste regime, citando entendimentos doutrinários sobre a matéria;
- l) Que o caso em questão, a “bebida láctea pasteurizada” adquirida pela recorrente, não se sujeita ao regime ST nos termos do Protocolo 20/05, pois esta é insumo utilizado na preparação de sobremesas lácteas e frappés;
- m) Sua classificação fiscal 04100000 da NBM/SH é a adequada, pois se trata de produtos na forma líquida, com ingredientes essenciais componentes naturais do leite, não se enquadrando nas posições 18.06, 19.01 e 21.06 da NCM/SH;
- n) Alega que houve cerceamento do direito de defesa, em razão do indeferimento de produção de prova pericial, pela instância prima, demonstrando manifesta nulidade da decisão recorrida;
- o) Ademais, reforça a incompatibilidade do regime de substituição tributária em relação a produto utilizado como insumo;
- p) Que também seria incompatível a aplicação da margem de valor agregado de 328%, ajustada para 357,78%, estabelecida pelo Estado da Paraíba aos produtos denunciados, pois viola os ditames da Lei Complementar nº 87/96;
- q) Há ausência de tipicidade quanto à multa e aos juros de mora aplicados à autuada, uma vez que o produto em questão não está sujeito à substituição tributária;
- r) A multa aplicada é desproporcional e confiscatória;

- s) protesta pela sustentação oral das razões recursais, requerendo sua intimação nos termos da lei;
- t) por fim, requer a reforma da decisão recorrida, para o fim de reconhecer a nulidade ou a insubsistência do auto de infração lavrado.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento, que em razão do pedido de sustentação oral das razões do recurso voluntário, solicitei parecer da Procuradoria Geral do Estado, nos termos do art. 20, X, da Portaria nº 080/2021/SEFAZ (Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba), sendo este juntado aos autos.

Eis o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário, interposto contra decisão de primeira instância que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001406/2017-01, lavrado em 13/6/2017, fls. 3 a 5, contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., devidamente qualificada nos autos.

É de bom alvitre registrar que o Auto de Infração em epígrafe é decorrente de um novo feito fiscal, em função de nulidade por vício formal da peça acusatória anterior, A. I. nº 93300008.09.00001547/2015-54 (Processo nº 1301102015-9), decidida por meio do Acórdão nº 069/2017, em 6/3/2017.

Conhecedor da materialidade constante no citado Processo anterior, o contribuinte apresentou peça reclamatória, sendo esta submetida à apreciação na GEJUP, em que a sua assessoria técnica verificou a ausência das provas materiais no presente contencioso, retornando os autos para Repartição Preparadora para reparação do vício e abertura de novo prazo processual para manifestação do sujeito passivo, resguardando o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Cumprido o teor da diligência determinada pela GEJUP, o contribuinte apresenta outra peça reclamatória, tempestiva, às fls. 309 a 316, reprisando alguns argumentos trazidos anteriormente na Reclamação original.

Assim, do ponto de vista formal, não havendo cerceamento do direito de defesa do contribuinte, vislumbro que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, bem como a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se depreende dos artigos 15 a 17, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13, abaixo transcritos, e ainda, oportunizaram-se ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa e o contraditório:

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

Quanto às demais solicitações de nulidades, como a alegação de violação à legalidade estrita em razão da cobrança ser sobre produto que não esteja classificado nas posições 1801, 1901 e 2106 da NCM/SH, e de outras suscitadas conforme acima relatado, vejo que são questões que envolvem o mérito da autuação, que serão adiante analisadas e comentadas.

No que se refere ao pedido de diligência, acompanho o entendimento do julgador singular deste processo, haja vista constarem, nos autos, elementos suficientes para formarem o convencimento deste julgador, tornando o procedimento desnecessário para a solução da lide, uma vez que as matérias de fato postas no libelo acusatório podem ser plenamente esclarecidas e se exaurem no âmbito das provas documentais e na própria legislação estadual relativa à substituição tributária, por serem questões puramente de direito, o que será feito quando da análise do mérito da presente contenda.

Portanto, nos termos dos arts 59, §1º e do art. 61 da Lei nº 10.094/13¹, e em oposição ao que alega a recorrente, a negativa ao pedido não cerceia o seu direito de defesa, não viciando de nulidade a decisão monocrática.

Ausente a motivação estabelecida no artigo 61 da Lei nº 10.094/13, indefiro o pedido do contribuinte.

Pois bem. Trata-se o caso em tela da exigência do crédito tributário decorrente da falta de recolhimento do ICMS-ST, em virtude de o contribuinte autuado (substituído tributário) ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, sem a devida retenção do imposto por parte do substituto tributário, nos períodos de dezembro de 2013 a junho de 2015.

O sujeito passivo alega a impossibilidade de atribuir para ele a responsabilidade, na qualidade de contribuinte substituído pelo imposto ST, com base no art.

¹ **Art. 59.** Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

§ 1º A autoridade julgadora que deferir ou negar o pedido de realização de diligência fundamentará sua decisão.
(...)

Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada.

391, §§ 5º e 7º do RICMS/PB, pois a obrigação de que trata este dispositivo é o recolhimento pelo regime normal de tributação, e não pela sistemática da substituição tributária.

A atribuição da responsabilidade ao contribuinte substituído teve amparo na legislação tributária do Estado da Paraíba, conforme os artigos 38, IV e 41, § 4º e 391, § 5º, §7º, II, todos do RICMS/PB. Vejamos:

Art. 38. São responsáveis pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais:

(...)

IV - os adquirentes, em relação a mercadorias cujo imposto não tenha sido pago no todo ou em parte;

Art. 41. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e seus acréscimos legais na condição de sujeito passivo por substituição:

(...)

§ 4º Nas entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, sujeitas ao regime de substituição tributária, o destinatário é solidariamente responsável com o remetente substituído pelo recolhimento do imposto relativo às operações e prestações subsequentes.

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

§ 5º A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição tributária. (g. n.)

(...)

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

(...)

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.

A clareza dos dispositivos supracitados não deixa dúvidas quanto a legitimidade da recorrente para figurar no pólo passivo da relação tributária, deixando claro, conforme destaques acima, que a responsabilidade tratada é pelo recolhimento do ICMS-ST, e não do ICMS normal, como tenta transparecer o representante da autuada. De forma que acompanho a decisão singular pela legitimidade da empresa recorrente como sujeito passivo apontado na inicial.

Alega a suplicante em seu recurso voluntário, que a regra da aplicação do instituto da substituição tributária estabelecida no Protocolo ICMS 20/05, ocorreria tão somente nas operações com preparados para fabricação de sorvetes em máquinas, classificados nas posições 1801, 1901 e 2106 da NCM/SH, e que o produto em questão, bebida láctea UHT, e

classificado no NCM sob o nº 0404.90.00, que não se enquadraria no Protocolo 20/05.

Vejamos o teor do Protocolo nº 20/05:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nos termos e condições deste protocolo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

§ 1º O disposto nesta cláusula aplica-se:

I - aos sorvetes de qualquer espécie, inclusive sanduíches de sorvetes, classificados na posição 2105.00 da NCM;

II - aos preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH.

§ 2º Quando a saída interestadual for realizada por estabelecimento atacadista, distribuidor do fabricante, o fisco da unidade federada destinatária da mercadoria poderá credenciá-lo como sujeito passivo por substituição.

Cláusula segunda O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destinação da mercadoria, sobre o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, fixado por autoridade competente ou, na falta deste, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, deduzindo-se o imposto devido pelas suas próprias operações.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula:

“MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1”,
onde:

I - “MVA ST original” corresponde às seguintes margens de valor agregado:

a) de 70% (setenta por cento) para os produtos indicados no inciso I do § 1º da cláusula primeira;

b) de 328% (trezentos e vinte e oito por cento) para os produtos indicados no inciso II do § 1º da cláusula primeira;

II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituído da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no § 1º da cláusula primeira.

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado previstos nesta cláusula.

§ 3º Na hipótese de adoção da base de cálculo prevista no caput:

I - o fabricante ou importador fica responsável por enviar diretamente, ou através de suas entidades representativas, ao setor responsável das Secretarias de Fazenda das unidades federadas signatárias, as tabelas atualizadas de preço sugerido praticado pelo varejo, em meio eletrônico, contendo no mínimo a codificação do produto, descrição comercial e o valor unitário, no prazo de 10 dias após alteração nos preços.

II – quando o valor da operação própria do substituto for igual ou superior a 80% (oitenta por cento) do preço sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo do imposto será a prevista no § 1º desta cláusula.

§ 4º Ficam as unidades federadas autorizadas a condicionar a utilização da base de cálculo referida no § 3º desta cláusula à homologação prévia por suas Secretarias de Fazenda, nos termos da legislação estadual.

(Acrescido o § 5º à cláusula segunda pelo Prot. ICMS 100/13, efeitos a partir de 01.12.13.)

§ 5º Nas operações destinadas ao Estado do Piauí, a MVA-ST a ser aplicada para os produtos mencionados no inciso II do § 1º da Cláusula primeira é a prevista em sua legislação interna, disponível no endereço eletrônico "www.sefaz.pi.gov.br", no item legislação.

Cláusula terceira Sem prejuízo do disposto no Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, o imposto retido pelo sujeito passivo por substituição será recolhido até o dia nove do mês subsequente ao da remessa da mercadoria, mediante a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Cláusula quarta Os Estados signatários darão às operações internas o mesmo tratamento previsto neste Protocolo.

Cláusula quinta Este protocolo poderá ser denunciado em conjunto ou isoladamente, pelos signatários, desde que comunicado com antecedência de 30 (trinta) dias.

Cláusula sexta Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos, a partir de 1º de setembro de 2005.

Pois bem. As informações extraídas dos autos sobre a natureza dos produtos ora em questão, “bebidas láctea Pasteurizada”, fornecido pela Polenghi Indústrias Alimentícias Ltda., comercializados pela autuada, demonstram que estes são utilizados na preparação de sorvetes em máquinas conforme atesta o auditor fiscal atuante, fls. 299/300, demonstrado por funcionários da loja em filmagem em mídia DVD, fl. 305, onde o gerente da loja, de forma espontânea, demonstra a aplicação do produto denunciado na preparação de sorvetes em máquina e confessado pela recorrente quando admite em algumas passagens nos autos, como nas fls. 18 e 355, que o produto se destina em parte à fabricação de sorvete em máquina e parte na fabricação de outros produtos, como sobremesas lácteas e frappés.

Entendo que a filmagem do gerente da loja demonstrando o uso do produto na preparação de sorvetes, não foi de forma arbitrária, como alegado pela recorrente, mas de forma consentida e espontânea, sem necessidade de intimação prévia, tendo o contribuinte a oportunidade de se pronunciar sobre a citada demonstração em duas oportunidades (Impugnação e Recurso Voluntário), sem nada acrescentar em seu prol,

a não ser que a filmagem teria sido feita de forma arbitrária, o que discordo pelas razões já expendidas.

Contrariando as alegações recursais, a caracterização de que o produto adquirido, Bebida Láctea Pasteurizada UHT, que possui em sua composição produtos utilizados na preparação de sorvetes, como emulsificante e estabilizante, que apesar de não serem exclusivamente para preparação de sorvetes, como mencionado pela recorrente, destina-se à preparação de sorvetes em máquinas, conforme demonstrado pela fiscalização, o que é suficiente para que o seu tratamento tributário seja o da substituição tributária, em conformidade com o que determina o Protocolo ICMS 20/05, supracitado.

Conforme bem colocado pelo julgador singular em sua sentença, em que citou como exemplo similar o Parecer nº 2015.01.05.00138 da Gerência de Tributação deste Estado, a substituição tributária é aplicável ao produto mesmo que, além de preparação de sorvetes, seja empregado em outros produtos, como alega a recorrente. Ou seja, o que se deve observar é a finalidade para a qual o produto foi fabricado, sendo despidendo o seu destino final.

Apesar de as notas fiscais constarem a posição nº 0404.90.00 do NCM/SH para as mercadorias ora em evidência, cujo código se refere a “outros”² na classificação de produtos contendo soro de leite, torna-se irrelevante diante da natureza da operação, cujo regime de tributação está sob a égide da substituição tributária. Os fatos demonstram que foi equivocada tal classificação constantes nas notas fiscais, que não obedeceram ao Protocolo nº 20/05.

Portanto, para o caso de as operações em destaque atenderem aos pressupostos estabelecidos pela legislação tributária, para caracterização de que os produtos comercializados sejam sujeitos ao regime da substituição tributária, irrelevante se torna a posição da classificação no NCM/SH indicada pelo contribuinte. Inteligência emergente do art. 390, §7º do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 390. Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do

2

| | | |
|-------------------|---|---|
| 04.04 | Soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos noutras posições. | |
| 0404.10.00 | | - Soro de leite, modificado ou não, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes |
| 0404.90.00 | | - Outros |

Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se aos percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescentado (TVA).
(...)

§ 7º Nas operações de que trata o “caput” deste artigo, é irrelevante para cobrança do ICMS a incorreta classificação das mercadorias constantes do Anexo 05, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). (*grifo nosso*)

Nesta linha de entendimento, segue a resposta à consulta formulada pela Gerência Operacional de Fiscalização de Mercadoria em Trânsito (GOFMT), emitida pela Gerência de Tributação, por meio do Parecer nº 2008.01.05.00050, juntado aos autos pela fiscalização às fls. 127 e 128, cuja conclusão abaixo transcrevo:

Portanto, neste caso, não há que se cogitar da não-cobrança do ICMS substituição sobre os produtos constantes da nota fiscal em análise, haja vista que, o código de classificação de NCM, tão-somente, ou seja, um número, simplesmente, não pode prevalecer em detrimento da realidade da operação que indica produtos que preenchem os requisitos exigidos na legislação para cobrança do ICMS substituição tributária.

Assim, equivocou-se a recorrente, quando afirma que houve violação à estrita legalidade e que a legislação tributária deve ser interpretada de forma literal, querendo levar a crer que não havendo no documento fiscal a classificação dos produtos destinados a fabricação de sorvete nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH, não poderia ser aplicada a norma estabelecida pelo Protocolo nº 20/05.

Não obstante a norma acima citada (art. 390, §7º, RICMS/PB), que protege a real natureza da operação que está sob o manto do regime de substituição tributária, a legislação tributária deve ser interpretada de forma lógica e sistemática, analisando o contexto que o caso requer, juntamente com a interpretação teleológica, que integram a metodologia de interpretação das normas jurídicas, e não sua análise literal conforme roga o contribuinte em seu recurso voluntário.

A autuada, em seu recurso, defende ainda a incompatibilidade do regime de substituição tributária para produtos utilizados como insumos. Sustenta sua tese com base no que dispõe o artigo 390, § 4º, VI, do RICMS/PB:

Art. 390. Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se aos percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescentado (TVA).
(...)

§ 4º Sujeitam-se às normas comuns deste Regulamento e não serão objeto de substituição tributária as seguintes operações tributadas sem a retenção do imposto:
(...)

VI - as saídas para estabelecimento industrial desde que para utilização em processo de industrialização; (g. n.)

Equivoca-se o contribuinte em sua análise, pois o dispositivo supracitado a ele não se aplica, haja vista a operação não se tratar de saídas para estabelecimento industrial. A empresa autuada tem como atividade econômica, o CNAE 5611-2/03 – Lanchonetes, Casas de Chá, Sucos e Similares, sendo um estabelecimento comercial, cujos produtos são servidos diretamente aos consumidores finais dentro de suas instalações, sem acondicionamento em embalagens de apresentação, não havendo como enquadrá-la nos moldes do artigo 390, § 4º, VI, do RICMS/PB.

Alega ainda a recorrente, que o Estado da Paraíba não se desincumbiu de atender, por lei interna, as exigências dos artigos 6º e 8º da Lei Complementar nº 87/96. Que a margem do valor agregado de 328%, ajustada nos termos do Decreto nº 24.486/05³, além de ser inválida por falta de previsão legal, repetindo a margem estabelecida no Protocolo ICMS nº 20/05, não atende os demais requisitos para a sua fixação.

Com relação a este argumento, não entendo que a aplicação da margem de valor agregado seja inválida por falta de previsão legal, pois este se encontra previsto no Anexo V do RICMS/PB, conforme o citado Decreto nº 24.486/05. O Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba foi aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, que trata dos atos regulamentares necessários à execução da Lei nº 6.379/96.

Assim, considero a aplicação do MVA totalmente legítima, além do quê, o Decreto nº 26.486/05 se encontrava em plena vigência na época dos fatos geradores, e ainda continua produzindo seus efeitos, e, conforme dito pelo julgador singular, a sua não observância é que acarretaria numa ilegalidade.

Ademais, ainda neste ponto, atos normativos, mesmo que estejam sob alegação de ilegalidade pelo sujeito passivo, não podem ser deixados de ser aplicados pelo Conselho de Recursos Fiscais, conforme determina o parágrafo único do artigo 1º da Portaria nº 0080/2021/SEFAZ/PB (Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais).

Ainda sobre este tópico, a partir da MVA original (328%), o auditor calculou a MVA ajustada de forma escorreita, em conformidade com a fórmula contida no artigo 2º, § 1º, do Decreto nº 26.486/05, conforme planilha fiscal apresentada em mídia, anexa à fl. 305. Vejamos:

Decreto nº 26.486/05

³ Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina.

Art. 2º O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destinação da mercadoria, sobre o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, fixado por autoridade competente ou, na falta deste, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, deduzindo-se o imposto devido pelas suas próprias operações.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o “caput” deste artigo, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula: “MVA ajustada = $\frac{[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter})]}{(1 - \text{ALQ intra}) - 1}$ ”, onde:

I - “MVA ST original” corresponde às seguintes margens de valor agregado:

- a) de 70% (setenta por cento) para os produtos indicados no inciso I do § 1º do art. 1º;
- b) de 328% (trezentos e vinte e oito por cento) para os produtos indicados no inciso II do § 1º do art. 1º;

II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituído da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no § 1º do art. 1º.

Portanto, entendo ter sido devidamente aplicado o citado MVA, na forma prevista na legislação estadual supramencionada, não havendo razão para improcedência do feito acusatório, conforme pretensão da recorrente.

Quanto à análise da classificação fiscal adotada pelo fabricante para o produto denunciado, mostra ser a mais genérica possível, diante da específicas para os produtos destinados à preparação de sorvetes em máquinas. Acosto-me à didática análise realizada pelo Julgador Singular em sua sentença (fls. 331/336), diante da composição apresentada à fl. 304 constante na própria embalagem do produto, cujo trecho de sua conclusão abaixo reproduzo:

“Observa-se da leitura atenta das notas explicativas referentes à posição 19.01 da NBM/SH que as preparações dessa posição distinguem-se dos produtos das posições 04.01 a 04.04, pelo fato de conterem, além dos constituintes naturais do leite, outros ingredientes, cuja presença não é autorizada nos produtos daquelas posições.

Sobre a composição do produto afirma a autuada nas fls. 23/24 “O produto em questão é composto dos seguintes ingredientes: Leite Pasteurizado, açúcar, creme de leite e/ou butter oil, leite em pó desnatado e/ou integral, glicose de milho, soro de leite em pó, maltodextrina, estabilizantes mono e diglicerídeos de ácidos graxos comestíveis, espessantes goma guar, carragena e carboximetilcelulose sódica. Embora tal produto tenha como ingrediente preponderante o leite, não se trata

efetivamente de leite, sendo que o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade a que conste expressamente do produto que "bebida láctea Bebida Láctea determina que conste expressamente do produto que "bebida láctea não é leite" ou "bebida láctea não é iogurte"."

Verifica-se, pela análise das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado que o produto autuado não pode ser classificado na posição da NBM/SH 04.04, nem tão pouco na 04.10 (outros), tendo em vista que ao leite são adicionados vários componentes não autorizados em tal posição, como açúcar, creme de leite e/ou butter oil, estabilizantes mono e diglicerídeos de ácidos graxos comestíveis, espessantes goma guar, carragena e carboximetilcelulose sódica, etc., conforme alegações da Impugnante.

Portanto, discordamos da Impugnante ao declarar que a posição adequada é a 04.10.0000 (outros), uma vez que em se tratando de produto destinado à produção de sorvete em máquina, se enquadra perfeitamente na posição 19.01 da NBM/SH acima descrita, uma vez que esta permite, sim, outros componentes adicionados ao leite conforme se extrai expressamente da nota explicativa: "Incluem-se também aqui as misturas e bases (por exemplo, pós) destinadas à preparação de sorvetes; são excluídos, todavia, os sorvetes à base de constituintes do leite (posição 21.05)".

Discordamos também da defesa quando afirma que o produto não pode ser classificado na posição 21.06, quando esta expressamente prevê: "2106.90.2 - Pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares".

A classificação mais adequada deve ser definida pela Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela classificação fiscal da NCM, que já se pronunciou sobre a matéria na Solução de Consulta nº 11 de 28/03/06, na qual emitiu parecer que um produto semelhante ao autuado deveria ser enquadrado na posição 19.01 da NBM/SH. Confira-se:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 11 DE 28 DE MARÇO DE 2006
ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS CONSELHO DE
CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA: CÓDIGO TIPI - MERCADORIA 1901.90.90 – PREPARAÇÃO ALIMENTÍCIA CONTENDO LEITE PADRONIZADO, LEITE EM PÓ, AÇÚCAR, GORDURA VEGETAL, GLUCOSE DE MILHO, CREME DE LEITE, MISTURA PARA GELADOS COMESTÍVEIS, ENTRE OUTROS, COM AROMA
ARTIFICIAL DE BAUNILHA OU AROMA ARTIFICIAL DE CAMELO E DE
CACAU, DESTINADO À FABRICAÇÃO DE SORVETE, ACONDICIONADO EM EMBALAGENS TETRA PAK DE 1 LITRO, DENOMINADA COMERCIALMENTE ICE CO. SOFT MIX."

(fl. 336 dos autos)

Outro ponto abordado pela recorrente diz respeito à suposta iliquidez e incerteza do crédito tributário em razão do não abatimento do valor exigido do ICMS pago em razão das operações de saídas dos insumos em questão pelo regime de tributação ao qual se sujeita, entendendo que não há como acolher tal alegação. Isso porque o que se está exigindo é o pagamento a título

de substituição tributária do produto “Bebida Láctea Pasteurizada”. Como é cediço, esse regime tributário encerra a fase de tributação, não havendo que se falar em débito de ICMS pelas saídas, não sendo, portanto, motivação para nulidade ou improcedência do feito acusatório.

Ainda insistindo no recolhimento via tributação normal para os produtos em questão, com apuração do ICMS, aduz que há um limite a ser pago, que corresponde à base de cálculo efetiva da operação de venda, o limite absoluto de ICMS exigível, nos termos do julgado do RE 593.849/MG, julgado em regime de repercussão geral pelo STF. Em seu entendimento nada mais poderia ser exigido da recorrente, posto que já teria sido recolhido o imposto devido na apuração final, aplicando-se a alíquota do ICMS sobre o preço de suas vendas ao consumidor final.

Equivoca-se mais uma vez a recorrente em seu fundamento, pois, a citada decisão do STF não tem relação com apuração normal do imposto, e sim com o ICMS pago a título de Substituição Tributária. Vejamos sua ementa que já é bastante esclarecedora, no sentido de que se trata de restituição do ICMS-ST pago a mais, se a base de cálculo efetiva da operação sujeita ao regime da substituição tributária para frente for inferior a presumida:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Com a decisão supra, está bastante claro que o contribuinte tem direito de ressarcimento do ICMS pago a maior a título de Substituição Tributária, em caso de superavaliação da base de cálculo do fato gerador presumido, em relação a base utilizada na venda efetiva ao consumidor final. Ou seja, se contribuinte substituído promover venda do

produto pelo preço menor que à base de cálculo usada para o cálculo do ICMS-ST, terá o direito ao ressarcimento do valor recolhido a maior.

Portanto, o mencionado julgamento do RE593.849/MG não tem relação com recolhimento do imposto por apuração normal, ou compensação do ICMS -ST com ICMS Normal. Caso o contribuinte comprove que recolheu tributos indevidamente, ou maior que o devido, existe procedimento administrativo próprio para exercer seu direito à restituição, conforme estabelecido na seção II do Capítulo VI (Dos Processos Especiais) da Lei nº 10.094/2013 (arts. 120 a 124-A), e não no presente contencioso tributário.

Diante de todo exposto, não restam dúvidas sobre a procedência da autuação, tendo em vista as evidências de que o contribuinte adquiriu os produtos “Bebidas Lácteas Pasteurizadas”, destinados à preparação de sorvetes, que são submetidos ao regime da substituição tributária, conforme as regras estabelecidas no Protocolo nº 20/05 e no Decreto nº 26.486/05.

Matérias similares já foram objetos de julgamentos por esta Colenda Corte, seguindo o mesmo entendimento do presente voto, a exemplo dos Acórdãos nºs 85/2017 e 531/2020, infracitados:

Acórdão nº 85/2017

Recursos HIE/VOL/CRF Nº 853/2014;

Relator: Cons.º Petrônio Rodrigues Lima

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTO DESTINADO À FABRICAÇÃO DE SORVETES. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. PARCIALIDADE. PARTE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PARA AJUSTES DE ESTOQUES. CORREÇÃO DA PENALIDADE. ALTERADA A DECISÃO MONOCRÁTICA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

A legislação do ICMS de nosso Estado prevê que, não obstante a classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul- NCM esteja incorreta, ou inexistente no documento fiscal, as regras atinentes ao regime da substituição tributária regem-se pelas operações praticadas com produtos cuja natureza confirme a sua identificação e destinação.

“In casu”, a constatação de que parte das notas fiscais denunciadas foram emitidas pelo próprio sujeito passivo, para ajustes de estoques em função de perdas/roubo/deterioração, bem como a redução da multa por infração por força da Lei nº 10.008/13, sucumbiram parcialmente a acusação inserta na inicial.

Acórdão nº 531/2020**Processo nº 0955962017-7**

Relator do voto vista: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
NULIDADES - PRELIMINARES REJEITADAS - DECADÊNCIA -
APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN PARA O LANÇAMENTO ORIGINAL E DO ARTIGO 173, II, DO CTN EM RELAÇÃO AO NOVO FEITO FISCAL - AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIOR ANULADO POR VÍCIO DE NATUREZA FORMAL - PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) - FALTA DE RECOLHIMENTO - ICMS CALCULADO NOS TERMOS DO DECRETO Nº 26.486/05 - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO CONFIGURADA - ACUSAÇÃO RECONHECIDA EM PARTE - MULTA APLICADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA

INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Não se configura cerceamento de defesa quando estão presentes, nos autos, todos os elementos necessários para garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa por parte do contribuinte.
- O prazo decadencial para realização de lançamento em razão de anulação de Auto de Infração anterior por vício de natureza formal obedece ao comando insculpido no artigo 173, II, do CTN. Todavia, tal situação não afasta a necessidade de análise acerca da decadência quanto à exação original.
- Descabida a realização de diligência quando os elementos que compõem o caderno processual são suficientes para formação do convencimento do julgador.
- O contribuinte que adquire mercadorias sujeitas ao regramento da substituição tributária sem a devida retenção é responsável pelo pagamento do imposto, em observância ao que prescreve o artigo 391, §§ 5º e 7º, II, do RICMS/PB.
- O produto “Bebida Láctea Pasteurizada”, na qualidade de preparado para fabricação de sorvetes, está submetida às regras estabelecidas no Decreto nº 26.486/05.
- Para a cobrança do ICMS, é irrelevante a incorreta classificação das mercadorias constantes do Anexo 05 do RICMS/PB, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).
- Em se tratando de produtos contemplados pelo Decreto nº 26.486/05, a aplicação das margens de valores agregados (MVA) para formação da base de cálculo do ICMS - ST deve obedecer à sistemática prevista no artigo 2º do referido diploma legal.
- Não se considera industrialização o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitadas e semelhantes, desde que se destinem a venda direta a consumidor e não sejam acondicionados em embalagem de apresentação.
- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

No tocante à penalidade aplicada, que a recorrente considera exorbitante e confiscatória, observa-se que a fiscalização prescreveu o percentual de 100% (cem por cento), nos termos do art. 82, V, “c”, da Lei 6.379/96, conforme redação dada pela Lei 10.008, de 05/06/2013, abaixo reproduzida:

Art. 82. As multas para as quais se adotar o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto;

Neste sentido, cabe esclarecer que foge da alçada dos órgãos julgadores a aplicação da equidade, bem com a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 55, da Lei nº 10.094/2013, abaixo transcrito:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

Inclusive, esta matéria já foi sumulada por este Conselho de Recursos Fiscais, na Súmula nº 03, ratificada pela Portaria nº 00311/2019/SEFAZ, publicada no DOE em 19/11/2019. Vejamos:

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

Ademais, em face da pretensão da recorrente em reduzir a multa aplicada ao patamar entre 20% e 30%, deve-se ressaltar a decisão do Ministro Marco Aurélio, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 833.106 GO, que graduou multa punitiva, em 100% (cem por cento) do valor do tributo, vejamos trechos do voto:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo”.

“Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, **assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%**, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.
(g.n.).

Portanto, equivooca-se a recorrente, quando alega que o percentual de 100% exorbita os limites adotados pelos Tribunais. Além do quê, tanto os Fazendários como os Órgãos Julgadores Administrativos estão adstritos ao que dispõe a lei que trata da matéria, em obediência aos Princípios Constitucionais Tributários da Vinculabilidade e da Legalidade. Destarte, não cabe a discricionariedade para a aplicação da penalidade, pretendida pela Recorrente.

Dessa forma, não observo quaisquer irregularidades no *quantum* da multa proposta na peça vestibular.

Diante das considerações acima,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, e manter a decisão monocrática, que julgou *procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001406/2017-01, lavrado em 13 de junho de 2017, contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (CCICMS: 16.200.525-3), declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 122.517,42 (cento e vinte e dois mil, quinhentos e dezessete reais e quarenta e dois centavos), constituído do valor de ICMS de R\$ 61.258,71 (sessenta e um mil,

duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e um centavos), por infringência art. 399, VI, c/ fulcro no art. 391, §§5º e 7º, II, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 61.258,71 (sessenta e um mil, duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e um centavos), de multa por infração, arremada no artigo 82, V, “c”, da Lei n.º 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da Repartição Preparadora na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 31 de março de 2021.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

