



PROCESSO Nº 0955992017-0

ACÓRDÃO Nº 157/2023

TRIBUNAL PELNO

Recorrente: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Advogada: Sr.^a ALESSANDRA CHÉR, inscrita na OAB/SP sob o nº 127.566 E OUTROS.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: AGAMENON AUGUSTO DE ATAÍDE

Relator: 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 submetido 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.

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 provimento parcial, para reformar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001387/2017-05, lavrado em 12 de junho de 2017 em desfavor da empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.544.732,92 (um milhão, quinhentos e quarenta e quatro mil, setecentos e trinta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 772.366,46 (setecentos e setenta e dois mil, trezentos e sessenta e seis reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por afronta ao artigo 399, VI c/ fulcro no artigo 391, §§ 5º e 7º, II, ambos do RICMS/PB e aos artigos 1º e 2º do Decreto nº 26.486/05 e mesmo montante a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.



Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 15.393,40 (quinze mil, trezentos e noventa e três reais e quarenta centavos), sendo R\$ 7.696,70 (sete mil, seiscentos e noventa e seis reais e setenta centavos) de ICMS e multa por infração de igual valor.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 18 de abril de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 0955992017-0

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Advogada: Sr.^a ALESSANDRA CHÉR, inscrita na OAB/SP sob o nº 127.566 E
OUTROS

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA
RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: AGAMENON AUGUSTO DE ATAÍDE

Relator: 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 submetido 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.*

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001387/2017-05, lavrado em 12 de junho de 2017, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Simplificada nº 93300008.12.00002779/2017-41 denuncia a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., inscrição estadual nº 16.138.465-0, de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

0036 – 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:

CONSTAMOS QUE ESTE CONTRIBUINTE, ENTRE OS PERÍODOS DE SETEMBRO DE 2010 A AGOSTO 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\$ 780.063,14 (SETECENTOS E OITENTA MIL, SESENTA E TRÊS REAIS, E QUATORZE CENTAVOS), COMO TAMBÉM NÃO FORAM RETIDOS E NEM RECOLHIDOS O ICMS-ST POR PARTE DO REMETENTE, SEGUNDO O ARTIGO 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 ARTIGO 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 93300008.12.00002779/2017-41, NOVO FEITO FISCAL, POR NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 93300008.09.00001608/2015-83.

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte afrontado o disposto no artigo 399, VI c/ fulcro no artigo 391, §§ 5º e 7º, II, ambos do RICMS/PB, além dos dispositivos elencados na nota explicativa do Auto de Infração em tela, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 1.560.126,32 (um milhão, quinhentos e sessenta mil, cento e vinte e seis reais e trinta e dois centavos), sendo R\$ 780.063,16 (setecentos e oitenta mil, sessenta e três reais e dezesseis centavos) de ICMS e igual valor a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Depois de cientificada pessoalmente em 20 de junho de 2017, a atuada, por intermédio de sua advogada, protocolou, em 19 de julho de 2017, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual alega, em síntese, que:

- a) Houve decadência dos créditos tributários relativos aos meses de setembro de 2010 a maio de 2012;
- b) Considerando que a atuada efetuou o pagamento do ICMS devido nos referidos períodos e que enviou suas declarações ao Fisco, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do que prescreve o artigo 150, § 4º, do CTN;
- c) O vício que contaminou o lançamento anterior é de natureza material e não formal, o que afasta a aplicação da regra decadencial do art. 173, II, do CTN;
- d) O Protocolo ICMS nº 20/05 e o Decreto nº 26.486/05 são direcionados, especificamente, aos preparados classificados nas



- posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH e que sejam utilizados para preparação de sorvetes em máquina;
- e) No caso em exame, a denominada “Bebida Láctea Pasteurizada” representa insumo e está classificada na posição 0410.00.00 da NCM/SH. Sendo assim, o Protocolo ICMS nº 20/05 não se aplica ao referido produto, conforme já decidira o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, no julgamento da Apelação Cível nº 70028985000;
 - f) A fiscalização, além de não demonstrar porque a classificação do fabricante da “Bebida Láctea Pasteurizada” estaria incorreta, não especifica em qual posição da NCM/SH se enquadraria o produto adquirido pela autuada. Tal fato implica cerceamento de direito de defesa do contribuinte, o que vicia o lançamento em sua integralidade;
 - g) O crédito tributário lançado é ilíquido e incerto, porquanto, para sua apuração, não foram abatidos os valores pagos pelo sujeito passivo quando das operações de saída dos insumos;
 - h) Há manifesto vício na elaboração do Auto de Infração, uma vez que parte do valor autuado corresponde a bebidas lácteas utilizadas na preparação de frappés e de outros produtos que não são sorvetes, não passando, assim, por máquinas em sua elaboração, o que afasta a aplicação do Protocolo ICMS nº 20/05;
 - i) Não se pode atribuir, à autuada, na qualidade de contribuinte substituído, a responsabilidade pelo imposto não recolhido pelo substituto tributário com base no artigo 391, §§ 5º e 7º, do RICMS/PB;
 - j) Tendo recebido o insumo “Bebida Láctea Pasteurizada” sem a retenção do ICMS – ST, a autuada submeteu as suas operações de venda dos produtos resultantes do emprego do aludido insumo à tributação do ICMS pelo regime normal, não havendo mais o que dela se exigir a título de ICMS;
 - k) O limite do imposto que poderia ser exigido no caso concreto a título de substituição tributária já foi integralmente recolhido pelo sujeito passivo, ou seja, o valor resultante da aplicação da alíquota do ICMS sobre o preço de suas vendas a consumidores finais dos produtos que resultaram do emprego da “Bebida Láctea Pasteurizada” (sorvetes, frappés, etc.);
 - l) Considerando os ingredientes que compõem o produto “Bebida Láctea Pasteurizada”, a posição mais específica na NCM/SH é a 0410.00.00;
 - m) Não pode prevalecer a exigência fiscal de ICMS – ST no caso concreto, vez que o produto adquirido é utilizado como insumo;



- n) A legislação do Estado da Paraíba limitou-se a repetir o que estabelece o Protocolo ICMS nº 20/05, inclusive quanto à fixação da margem de valor agregado de 328%, ajustada para 357,78%, o que não se admite por violar os ditames da Lei Complementar nº 87/96;
- o) 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;
- p) A multa aplicada é desproporcional e confiscatória.

Diante das razões apresentadas, a impugnante requereu:

- a) A realização de diligência;
- b) O reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração em tela.

Com informação de existência de antecedentes fiscais (fls. 430)¹, foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais- GEJUP.

Em 31 de julho de 2017, o assessor técnico da Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, como medida de saneamento, retornou os autos à repartição preparadora para que fosse notificado o autuante no sentido de apresentar as provas que dão sustentação à denúncia, reabrindo-se o prazo para que o contribuinte se pronunciasse a respeito da documentação.

Em resposta, a fiscalização apresentou Informação Fiscal às fls. 433 e 434 reiterando os fundamentos da autuação, com a apresentação de mídia digital contendo dois arquivos em formato MP4 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, valores do ICMS e do ICMS – ST.

Na sequência, com vistas a resguardar o direito à ampla defesa e ao contraditório, o contribuinte foi notificado em 3 de outubro de 2017 para se manifestar sobre as provas anexadas pela auditoria.

No dia 1º de novembro de 2017, o sujeito passivo apresentou sua impugnação, na qual reprisou alguns dos argumentos trazidos anteriormente e acrescenta que:

- a) A notificação expedida ao auditor fiscal especificou precisamente o que deveria ser apresentado para subsidiar a acusação, ou seja, *“DEMONSTRATIVOS”, a exemplo de “planilhas, documentos fiscais, livros, etc. (...) em conformidade com as informações do próprio auditor”*;

¹ Reincidência não configurada para o caso em análise, uma vez que os dispositivos indicados no Auto de Infração não guardam correspondência com aqueles relacionados no Termo de Antecedentes Fiscais juntado às fls. 430.



- b) Em seu pronunciamento, a fiscalização inicia afirmando que “*Preliminarmente, confeccionamos planilha, em anexo, que consta os preparados para sorvete em máquina que aparecem de forma equivocada com a NCM/SH na posição 0410.00.00 – Bebida Láctea*”;
- c) A autuada não identificou, nas provas produzidas pelo auditor, qualquer planilha, tão somente a nota fiscal nº 215656², emitida pela Martin-Brower com destino à Arcos Dourados Com. de Alimentos Ltda.;
- d) O procedimento realizado pela fiscalização, que consistiu basicamente em chegar em alguma lanchonete e filmar o seu gerente demonstrando o uso da bebida láctea não encontram amparo na Lei nº 10.094/13, vez que não observou o estabelecido em seu artigo 153.

Retornando à GEJUP, os autos foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. ACUSAÇÃO CONFIGURADA.

- Nas aquisições interestaduais, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, caso o tributo não tenha sido recolhido pelo remetente a obrigação recai sobre o destinatário destas mercadorias. Responsabilidade do contribuinte substituído, conforme § 7º do art. 391 do RICMS/PB.

- Lançamento tributário realizado em decorrência de nulidade anterior, por vício formal, do Auto de Infração nº 93300008.09.00001608/2015-83. Decadência alegada pela defesa não configurada. Prazo legal de 5 (cinco) anos para novo lançamento tributário, a partir da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa. Intelicção do art. 18 da Lei nº 10.094/2013.

- 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 no Estado da Paraíba, conforme disposto no Protocolo ICMS nº 20/2005, no Anexo V do RICMS/PB e no Decreto nº 26.486/05.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 14 de outubro de 2019, a autuada apresentou, em 12 de novembro de 2019, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio do qual protesta, inicialmente, pela produção de sustentação oral por ocasião do julgamento do

² A nota fiscal a que se refere a defesa, em verdade, é a de número 215654, cujo DANFE a ela associado se encontra anexado às fls. 435 a 437.



processo em tela. Em seguida, reapresenta as alegações manifestadas em sua impugnação e adita que:

- a) O Conselho de Recursos Fiscais decidiu pela nulidade do lançamento consignado no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001608/2015-83, sem apreciação de mérito, devido ao entendimento de que estaria prejudicado por vício de natureza formal, uma vez que a denúncia se referia a vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem a retenção do imposto devido;
- b) Lavrado o Auto de Infração nº 93300008.09.00001387/2017-05 em substituição ao primeiro, o auditor fiscal passou a acusar a recorrente de haver adquirido mercadorias sujeitas à substituição tributária sem a retenção do imposto, corrigindo a materialidade do Auto de Infração anterior;
- c) Não restou demonstrado nos autos a ocorrência de erro de classificação fiscal quanto ao produto objeto da autuação;
- d) O indeferimento da prova pericial por parte do julgador fiscal caracteriza manifesto cerceamento do direito de defesa, que vicia de nulidade a decisão monocrática;
- e) O resultado da diligência de fls. 433/434, ainda que fosse válido, não esclarece os pontos que deveriam ser elucidados por perícia técnica, especialmente quanto ao suposto erro de classificação fiscal.

Com fundamento nas razões acima expostas, a recorrente requer seja dado integral provimento ao recurso voluntário, reformando-se a decisão recorrida, para reconhecer a insubsistência do Auto de Infração, caso antes não seja reconhecida sua nulidade.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos a mim distribuídos, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral consignado às fls. 478, o presente processo foi remetido à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em observância ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta Corte.

Eis o relatório.

VOTO



Em análise neste Tribunal Administrativo, o recurso voluntário interposto contra a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001387/2017-05, lavrado contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., inscrição estadual nº 16.138.465-0, que visa a exigir crédito tributário decorrente de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, em virtude de o contribuinte haver adquirido mercadorias sujeitas ao referido regime sem a devida retenção do tributo por parte do substituto tributário.

Segundo o auditor fiscal responsável pela autuação, relativamente a fatos geradores ocorridos no período de setembro de 2010 a agosto de 2015, o sujeito passivo, na condição de substituído tributário, teria afrontado os artigos 391, §§ 5º e 7º, II e 399, VI, ambos do RICMS/PB, bem como os artigos 1º, § 1º, II e 2º, § 1º, I, “b”, do Decreto nº 26.486/05³:

RICMS/PB:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

Nova redação dada ao “caput” do art. 391 pelo inciso IV do art. 1º do Decreto nº 34.083/13 (DOE de 05.07.13). OBS: efeitos a partir de 01.09.13.

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.

(...)

§ 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.

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

(...)

VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo.

Decreto nº 26.486/05:

Art. 1º Nas operações interestaduais entre os Estados de Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal, com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, fica atribuída ao

³ Redações vigentes à época dos fatos.



estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nos termos e condições deste Decreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

Nova redação dada ao “caput” do art. 1º, pelo art. 1º do Decreto Nº 34.712/13 – DOE de 28.12.13. Protocolo ICMS 123/13. Obs. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014.

Art. 1º Nas operações interestaduais entre os Estados signatários do Protocolo ICMS 20/05, 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 Decreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se:

(...)

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

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 de preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, deduzindo-se o imposto devido pelas suas próprias operações.

Parágrafo único. Na hipótese de não haver preço fixado ou sugerido nos termos do caput, a base de cálculo para a retenção será o montante formado pelo preço praticado pelo industrial, importador, depósito ou atacadista, incluídos o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, adicionada, ainda, a seguinte parcela sobre o referido montante:

I - de 70% (setenta por cento) para os produtos indicados no inciso I do § 1º do art. 1º;

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

Nova redação dada ao art. 2º pelo art. 1º do Decreto nº 32.398/11 – DOE de 07.09.11 (Protocolo ICMS 38/11) OBS: Efeitos a partir de 01.10.11

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 = $[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ ”, 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 substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no § 1º do art. 1º.

Como medida punitiva para a infração identificada, o auditor fiscal aplicou a multa insculpida no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará 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;

DA DECADÊNCIA

Conforme já relatado, a peça acusatória em exame foi lavrada em decorrência da decisão proferida no Acórdão nº 091/2017 que julgou nulo, por vício formal, o lançamento realizado por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001608/2015-83.

Importa consignarmos que, no referido Acórdão da relatoria da eminente conselheira Maria das Graças D. de Oliveira Lima, há indicação expressa acerca da possibilidade de refazimento do feito fiscal, observado o disposto no artigo 173, II, do CTN. Senão vejamos:

“Em tempo, em face do vício formal que acomete o libelo basilar e, considerando a disposição ínsita no art. 173, II, do CTN, fica aberta a



oportunidade para que seja realizado outro feito fiscal com a descrição correta da infração (...).”

Na concepção da defesa, o equívoco cometido pela fiscalização quando da denúncia original representaria vício de natureza material e, por este motivo, restaria afastada a aplicação da regra do artigo 173, II, do CTN para efeito de contagem do prazo decadencial.

Ainda que não caiba a este colegiado, nesta fase processual, rediscutir a decisão definitiva pronunciada pelo CRF por ocasião do julgamento do AI anterior, reputo relevante tecermos algumas considerações sobre o tema.

Embora possam os atos administrativos anulados, tanto por vício material quanto por vício de forma, ser refeitos e convalidados, o prazo de cinco anos prescrito no art. 173, II, do CTN⁴, refere-se, tão-somente, ao *vício de forma*, não podendo ser aplicado na hipótese de uma decisão definitiva que houver anulado, por vício de competência, o lançamento anteriormente efetuado.

Sobre a matéria, convém observarmos a ementa do Parecer PGFN/CAT N° 278/2014:

PARECER PGFN/CAT N° 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

⁴ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



O referido parecer, não obstante tratar mais especificamente da nulidade por indicação incorreta do sujeito passivo, também delimita contornos afetos à matéria em apreciação e, por este motivo, merece ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Observemos:

“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT N° 278/2014:

“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”

No caso dos autos, não houve incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos por parte da autoridade responsável pelo lançamento. Para comprovar a assertiva, basta examinarmos o conteúdo da Nota Explicativa do Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00001603/2015-50⁵.

CONSTAMOS QUE ESTE CONTRIBUINTE, ENTRE OS PERÍODOS DE SETEMBRO DE 2010 A AGOSTO DE 2015, **RECEBEU MERCADORIAS** - PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINA – SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENQUADRADAS ERRONEAMENTE COMO NÃO PERTENCENTES A ESTE REGIME ACARRETANDO O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS-ST CORRESPONDENTE, NO VALOR DE R\$ 780.063,14 (SETECENTOS E OITENTA MIL, SESSENTA E TRÊS REAIS, E QUATORZE CENTAVOS), COM ISTO HOUE INFRAÇÃO AO ART. 390 C/C ART. 391 C/C ART. 395 C/C ART. 396 C/C ART. 397 E ART. 399, II; TODOS DO RICMS/PB APROVADO PELO DECRETO 18.930/97. OCORREU TAMBÉM INFRAÇÃO AO ART. 1º E 2º DO DECRETO ICMS 26.486/2005. (g. n.)

No erro de direito, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

⁵ Auto de Infração original, julgado nulo, por vício formal, pelo CRF-PB (Acórdão n° 091/2017).



Como se pode concluir da simples leitura da nota explicativa acima reproduzida, não foi esse o equívoco cometido pela fiscalização. O lapso ocorreu quando do registro (digitação) do código da infração, ou seja, da formalização da peça acusatória, pois é incontroverso que o fato que motivou a autuação - já no lançamento inicial - foi a aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem retenção do imposto devido.

Trata-se, manifesta e inequivocamente, de um vício formal de lançamento, o que permitiu ao Fisco proceder à lavratura de outra peça acusatória, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.094/13⁶.

Ainda que autorizado o refazimento do feito fiscal anteriormente anulado por vício formal, não podemos nos furtar de verificar se algum período contido no lançamento original fora alcançado pela decadência, vez que esta prejudicial de mérito não fora analisada quando do julgamento anterior em razão do reconhecimento da nulidade.

Observemos o que dispõe o § 3º do art. 22 da Lei nº 10.094/2013:

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

(...)

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g. n.)

In casu, para todos os períodos lançados no Auto de Infração, constata-se a entrega de declaração de informações fiscais à Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba⁷. Sendo assim, em consonância com o art. 22, § 3º, da Lei nº 10.094/2013, não resta dúvida de que o prazo decadencial para a constituição do crédito submete-se à regra imposta pelo § 4º do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

⁶ **Art. 18.** Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

⁷ Guia de Informações Mensais – GIM e EFD (Fonte: Sistema ATF da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba – Módulo Declarações).



§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g. n.)

Importa, então, discorrermos a respeito do termo inicial do fato gerador.

Para a situação em comento, ou seja, falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, o momento a ser considerado para início da contagem do prazo decadencial é o da entrada, no estabelecimento de contribuinte, da mercadoria sujeita àquela sistemática especial de tributação, por força do que estabelece o artigo 12, § 3º, da Lei nº 6.379/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 3º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Considerando que a ciência do Auto de Infração original (Processo nº 1301142015-7) se deu em 29 de setembro de 2015, não há dúvidas de que os fatos geradores ocorridos há mais de 5 (cinco) não poderiam mais ser objeto de lançamento de ofício, ou seja, aqueles anteriores a 29 de setembro de 2010.

Diante de todo o exposto, reconheço ser imperiosa a exclusão integral do crédito tributário relativo apenas ao mês de setembro de 2010, dado que todas as operações deste período ocorreram entre os dias 17 e 28/9/2010.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

No que se refere ao pedido de diligência (perícia técnica), relevante pontuarmos que se trata de um direito assegurado ao contribuinte do ICMS do Estado da Paraíba, estando positivado na Seção III (artigos 59 a 61) da Lei nº 10.094/13.

Vejamos o que estatui o caput do artigo 59 do referido diploma legal.

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.

A inclusão deste instituto no ordenamento jurídico deste Estado buscou privilegiar o princípio da verdade material, garantindo ao julgador condições de formar seu convencimento, sempre que necessário o cumprimento de uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada.



Não se trata, por conseguinte, de um procedimento de realização obrigatória, estando no campo da discricionariedade do julgador o deferimento ou a negativa do requerimento formulado pelo sujeito passivo.

Portanto, 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.

Neste norte, acompanho o entendimento do julgador singular, haja vista constarem, nos autos, elementos suficientes para formarem o convencimento deste relator, tornando o procedimento prescindível para a solução da lide.

Ausente a motivação estabelecida no artigo 61 da Lei nº 10.094/13⁸, indefiro o pedido do contribuinte.

DAS PROVAS E DO DIREITO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

Outro ponto trazido pelo contribuinte - e que o fez afirmar que o agente atuante não cumpriu o que lhe fora determinado no despacho de saneamento exarado às fls. 433/434 – diz respeito à apresentação das provas que subsidiam a acusação.

Com efeito, a falta de elementos que possibilitem ao contribuinte extrair as informações necessárias para compreender, de forma plena, a acusação que pesa contra si, são inadmissíveis em um lançamento de ofício e, *ipso facto*, não deve ser reconhecido como válido no Direito Tributário. O direito ao contraditório e à ampla defesa só pode ser exercido em sua totalidade quando, ao sujeito passivo, é dada a possibilidade de saber, com segurança, de que está sendo acusado.

No caso em exame, caso a única prova contida nos autos fosse a cópia do DANFE relativo à nota fiscal nº 215654, emitida pela Martin-Brower e juntada às fls. 435 a 437, restaria confirmada, inequivocamente, a sua imprestabilidade como elemento probante para dar arrimo à denúncia.

Ocorre que, diferentemente do que assevera a recorrente, o seu direito à ampla defesa e ao contraditório não foram violados.

A notificação expedida ao auditor fiscal foi cumprida integralmente, haja vista a apresentação de mídia digital às fls. 439, na qual se encontra uma planilha em formato .pdf, onde estão relacionadas todas as operações que deram azo aos lançamentos.

Registre-se que se trata de uma planilha analítica contendo os seguintes campos: número da nota fiscal, data de emissão, descrição do produto, NCM, base de cálculo do ICMS, valor do ICMS, base de cálculo do ICMS – ST e valor do ICMS – ST.

É incontestável que todos os elementos que motivaram o lançamento tributário devem constar nos autos, sob pena de cercear o direito de defesa da autuada. Não se quer dizer com isso que, no Auto de Infração, devem-se registrar, analítica e literalmente, **todas** as omissões e/ou divergências apuradas pelo Fisco. O detalhamento

⁸Art. 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. (g. n.)



necessário é apresentado por meio de provas, que passam a ser parte integrante do processo.

Importa repisarmos que, com vistas a garantir o direito à ampla defesa e ao contraditório, foram tomadas as cautelas necessárias para que o contribuinte pudesse apreciar todo o conteúdo probatório anexado pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, tendo sido ele notificado sobre o fato e informado sobre a reabertura do prazo regulamentar de 30 (trinta) dias para se manifestar nos autos.

O aditamento à impugnação - registre-se mais uma vez - foi protocolado no dia 1º de novembro de 2017 e juntado às fls. 443 a 450.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Advoga a recorrente que o Auto de Infração é nulo, por violação à legalidade estrita e à tipicidade fechada, por falta de motivação, por cerceamento de defesa e ainda por iliquidez e incerteza do crédito tributário.

Primeiramente, para que se possa exigir o crédito tributário em decorrência de falta de recolhimento do ICMS – ST, por óbvio, é imperativo que o produto indicado nas notas fiscais listadas pela auditoria esteja enquadrado como sujeito àquela sistemática de tributação.

Tratemos, inicialmente, acerca da regra de tributação aplicável à “Bebida Láctea Pasteurizada”, a qual fora classificada pelo remetente na posição NCM 0410.00.00, o que, no caso dos autos, implica, necessariamente, análise de mérito.

Consoante delineado na Nota Explicativa do Auto de Infração, a fiscalização destacou que a Paraíba é signatária do Protocolo ICMS nº 31/05, que estendeu aos estados de Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins e do Distrito Federal as disposições do Protocolo ICMS 20/05, de 1º de julho de 2005.

No âmbito da legislação tributária da Paraíba, a internalização do Protocolo ICMS nº 20/05 no ordenamento jurídico do Estado se deu por meio do Decreto nº 26.486/05, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, cujo inciso II do § 1º do artigo 1º, vigente à época dos fatos geradores, encerra a seguinte redação:

Art. 1º Nas operações interestaduais entre os Estados de Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal, 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 Decreto, a responsabilidade pela



retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

Nova redação dada ao “caput” do art. 1º, pelo art. 1º do Decreto Nº 34.712/13 – DOE de 28.12.13. Protocolo ICMS 123/13. Obs. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014.

Art. 1º Nas operações interestaduais entre os Estados signatários do Protocolo ICMS 20/05, 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 Decreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se:

(...)

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

A autuada, por sua vez, defende que a NCM indicada nas notas fiscais (0410.00.00) é a que mais se adequa ao produto “Bebida Láctea Pasteurizada”.

Destaca a recorrente que, segundo a Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, “*entende-se por Bebida Láctea o produto lácteo resultante da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. A base láctea representa pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto*”.

Por seu turno, o produto relacionado nas notas fiscais elencadas pela auditoria possui os seguintes ingredientes⁹: 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 diglicéridos de ácidos graxos comestíveis, espessantes goma guar, carragena e carboximetilcelulose sódica.

Importante registrarmos que o sujeito passivo afirma que o produto “Bebida Láctea Pasteurizada” é utilizado, em parte, como preparado para fabricação de sorvete em máquina.

Alega, também, que o citado produto não se enquadra nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH, o que afastaria a aplicação do Convênio ICMS nº 20/05.

Vejamos a descrição de cada um destes códigos:

⁹ Vide fls. 438.



NCM	Descrição
1806	Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.
1901	Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.
2106	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

Ainda que a defesa tenha buscado demonstrar o acerto na classificação do industrial fabricante ao enquadrar o item em exame na posição NCM/SH 0410.00.00, entendemos que o referido código não se mostra adequado.

Considerando a precisão com que o julgador singular abordou o assunto, peço vênha para reproduzir o seguinte fragmento da decisão recorrida:

“No que tange à análise da classificação fiscal, cabe mencionar alguns excertos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), concernentes ao Capítulo 4 e à posição 04.10, nos quais é possível inferir que o produto autuado não se enquadra na posição NBM/SH 04.10, como sustentado pela Impugnante. Vejamos texto oficial de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08 de fevereiro de 2018. Examine-se:

SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NOTAS EXPLICATIVAS.

Sexta edição (2017). Atualizadas até janeiro/2018

Capítulo 4

Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos.

Notas.

1.- Considera-se “leite” o leite integral (completo) e o leite parcial ou totalmente desnatado.

2.- Na aceção da posição 04.05:

a) Considera-se “manteiga” a manteiga natural, a manteiga de soro de leite e a manteiga “recombinada” (fresca, salgada ou rançosa, mesmo em recipientes hermeticamente fechados) proveniente exclusivamente do leite, cujo teor de matérias gordas do leite seja igual ou superior a 80 %, mas não superior a 95 %, em peso, um teor máximo de matérias sólidas não gordas do leite de 2 %, em peso, e um teor máximo de água de 16 %, em peso. A manteiga não contém emulsificantes, mas pode conter cloreto de sódio, corantes alimentícios, sais de neutralização e culturas de bactérias lácticas inofensivas;



b) A expressão “pasta de espalhar (barrar) de produtos provenientes do leite” significa emulsão de espalhar (barrar) do tipo água em óleo, que contenha, como únicas matérias gordas, matérias gordas do leite e cujo teor dessas matérias seja igual ou superior a 39 %, mas inferior a 80 %, em peso.

3.- Os produtos obtidos por concentração do soro de leite, com adição de leite ou de matérias gordas provenientes do leite, classificam-se na posição 04.06, como queijos, desde que apresentem as três características seguintes:

a) Terem um teor de matérias gordas provenientes do leite, calculado em peso, sobre o extrato seco, igual ou superior a 5 %;

b) Terem um teor de extrato seco, calculado em peso, igual ou superior a 70 %, mas não superior a 85 %;

c) Apresentarem-se moldados ou serem suscetíveis de moldação.

4.- O presente Capítulo não compreende:

a) Os produtos obtidos a partir do soro de leite que contenham, em peso, mais de 95 % de lactose, expressos em lactose anidra calculada sobre a matéria seca (posição 17.02);

b) Os produtos obtidos por substituição no leite de um ou mais dos seus constituintes naturais (gorduras butíricas, por exemplo) por uma outra substância (gorduras oleicas, por exemplo) (posições 19.01 ou 21.06);

c) As albuminas (incluindo os concentrados de várias proteínas do soro de leite que contenham, em peso, calculado sobre a matéria seca, mais de 80 % de proteínas do soro de leite) (posição 35.02), bem como as globulinas (posição 35.04).

Notas de subposições.

1.- Na aceção da subposição 0404.10, entende-se por “soro de leite modificado” os produtos que consistam em constituintes do soro de leite, isto é, o soro de leite do qual foram total ou parcialmente eliminados a lactose, as proteínas ou sais minerais, ou ao qual se adicionaram constituintes naturais do soro de leite, bem como os produtos obtidos pela mistura dos constituintes naturais do soro de leite.

2.- Na aceção da subposição 0405.10, o termo “manteiga” não abrange a manteiga desidratada e o ghee (subposição 0405.90)

Posição 0410

0410 - Produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutras posições. A presente posição compreende os produtos de origem animal próprios para o consumo humano, não especificados nem compreendidos noutras posições da Nomenclatura.

Esta posição inclui, entre outros:

1) Os ovos de tartaruga. Estes ovos, que provêm de algumas espécies aquáticas (tartarugas marinhas ou de água doce), podem apresentar-se frescos, secos ou conservados de outro modo.

O óleo de ovos de tartaruga inclui-se na posição 15.06.

2) Os ninhos de salangana, denominados impropriamente de “ninhos de andorinha”. Estes ninhos são constituídos por uma substância segregada pelo animal, e que se solidifica rapidamente em contato com o ar.



Podem apresentar-se em bruto ou ter sofrido tratamentos destinados a desembaraçá-los de penas, penugem, poeiras e outras impurezas, de forma a torná-los próprios para consumo. Neste estado encontram-se no comércio, em geral em tiras ou fios, de cor esbranquiçada.

Muito ricos em proteína, os ninhos de salangana (ninhos de andorinha) utilizam-se quase que exclusivamente em sopas ou noutras preparações alimentícias.

A presente posição não compreende o sangue animal, mesmo comestível, líquido ou dessecado (posições 05.11 ou 30.02).

Observa-se que a classificação fiscal adotada para os produtos autuados foi a mais genérica possível, NCM 04.10, mesmo diante da classificação fiscal específica para os produtos para preparação de sorvetes em máquina, que são as posições 1801, 1901 e 2106 NCM/SH.

A defesa alega que o produto não se enquadra na posição 19.01 porque "o produto em questão, "Bebida Láctea Pasteurizada", não é composto de "Extratos de malte", nem se enquadra em "preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições" porque não é composto de quaisquer desses produtos".

Convém analisar as notas explicativas do SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS sobre a posição 19.01:

POSIÇÃO 19.01

19.01 - Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

1901.10 - Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho

1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05

1901.90 - Outros

II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, cuja característica essencial provenha destes constituintes, quer eles predominem ou não em peso ou em volume.

A estes diversos componentes principais podem adicionar-se outras substâncias, tais como leite, açúcar, ovos, caseína, albumina, gorduras, óleos, aromatizantes, glúten, corantes, vitaminas, fruta ou outras substâncias



destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau desde que neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

Convém referir que estão, todavia, excluídas as preparações que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação desses produtos (Capítulo 16).

Na aceção desta posição:

A) Os termos “farinhas” e “sêmolas” designam não só as farinhas e sêmolas dos cereais do Capítulo 11, mas também, as farinhas, sêmolas e pós alimentícios de origem vegetal, qualquer que seja o Capítulo em que se incluam, tal como a farinha de soja. Todavia, estes termos não abrangem as farinhas, sêmolas e pós, de produtos hortícolas secos (posição 07.12), de batata (posição 11.05) ou de legumes de vagem secos (posição 11.06).19.01

B) Os termos “amidos” e “féculas” compreendem os amidos e féculas não transformados e os pregelatinizados ou solubilizados, com exclusão dos produtos resultantes de uma decomposição mais profunda dos amidos ou féculas, tal como a dextrimaltose.

As preparações da presente posição podem ser líquidas, em pó, em grânulos, em pasta ou apresentar-se sob qualquer outra forma sólida, como fitas e discos.

Muitas vezes, estes produtos destinam-se quer à preparação rápida de bebidas, papas, alimentos próprios para lactentes e crianças de tenra idade, alimentos dietéticos, etc., por simples dissolução ou ligeira ebulição em água ou leite, quer à fabricação de bolos, cremes, pudins ou de preparações semelhantes.

Podem também constituir preparações intermediárias destinadas à indústria alimentar.

A título de exemplo, podem citar-se como preparações incluídas na presente posição:

- 1) As farinhas lácteas, obtidas por evaporação de uma mistura de leite, açúcar e farinha.*
- 2) As preparações constituídas por uma mistura de ovos e leite, em pó, de extrato de malte e de cacau em pó.*
- 3) O racahout, preparação alimentícia composta de farinha de arroz, de diversas féculas, de farinha de bolota doce, de açúcar e de cacau em pó, aromatizada com baunilha.*
- 4) As preparações constituídas por uma mistura de farinhas de cereais com farinha de fruta, a maior parte das vezes adicionadas de cacau em pó, ou por farinhas de fruta adicionadas de cacau em pó.*
- 5) O leite maltado e as preparações semelhantes constituídas por uma mistura de leite em pó e de extrato de malte, mesmo com açúcar.*
- 6) Os Knödel, Klösse e Nockerln, que contenham ingredientes, tais como sêmolas, farinhas de cereais, farinha de pão, gorduras, açúcar, ovos, especiarias, levedura, geleia ou fruta. Todavia, os produtos desta natureza à base de farinha de batata, classificam-se no Capítulo 20.*



7) As massas preparadas, essencialmente constituídas por farinha de cereal adicionada de açúcar, gorduras, ovos ou de fruta (incluindo as que se apresentem enformadas ou modeladas na forma do produto final).

8) As pizzas não cozidas, constituídas por uma base de massa de pizza recoberta de diversos outros ingredientes, tais como queijo, tomate, azeite, carne, anchovas. As pizzas pré-cozidas ou cozidas são, todavia, classificadas na posição 19.05.

III. Preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

As preparações desta posição podem ser distinguidas 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. É assim que na posição 19.01 se classificam, por exemplo:

1) *As preparações em pó ou líquidas para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade ou para usos dietéticos, cujo ingrediente principal seja o leite, ao qual foram adicionados outros ingredientes (por exemplo, flocos de cereais, levedura).*

2) *As preparações à base de leite, obtidas por substituição de um ou mais dos constituintes do leite (por exemplo, as gorduras butíricas) por uma outra substância (por exemplo, as gorduras oléicas).*

Os produtos desta posição podem ser edulcorados ou conter cacau. São excluídos, todavia, os produtos com características de produtos de confeitaria (posição 17.04), os produtos que contenham, em peso, 5% ou mais de cacau calculado sobre uma base totalmente desengordurada (Ver as Considerações Gerais do presente Capítulo) (posição 18.06) e as bebidas (Capítulo 22).

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). (grifou-se)''

Em seguida, o preclaro julgador, com propriedade, concluiu nos seguintes termos:

“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.

(...)

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, discorda-se 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)”.

(...)

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 atuado 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 CONTRIBUINTES 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 CARAMELO E DE CACAU, DESTINADO À FABRICAÇÃO DE SORVETE, ACONDICIONADO EM EMBALAGENS TETRA PAK DE 1 LITRO, DENOMINADA COMERCIALMENTE ICE CO. SOFT MIX.”

Sendo assim, a exigência fiscal se mostra correta, haja vista, nos termos da legislação de regência, ser irrelevante a incorreta classificação das mercadorias na NCM/SH para efeito de enquadramento do produto na sistemática da substituição tributária. Inteligência que se extrai do artigo 390, § 7º, 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 acrescido (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). (g. n.)

O Conselho de Recursos Fiscais já exarou entendimento nesse mesmo sentido. Como exemplo, destaco a ementa do Acórdão nº 135/2017, da lavra do ilustre Conselheiro João Lincoln Diniz Borges:



FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTO DESTINADO À FABRICAÇÃO DE SORVETES. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA E DE ESTOQUE CORRIGIDAS. PARCIALIDADE. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expressa disposição legal, atribuindo ao sujeito passivo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na forma definida pela lei. 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”, as correções já foram realizadas diante da exclusão de parte das notas fiscais denunciadas por duplicidade, bem como pela redução da multa por infração por força da Lei nº 10.008/13, sucumbindo parcialmente a acusação inserta na inicial. (g. n.)

Em tempo: a jurisprudência acostada pela recorrente para embasar seus argumentos, ou seja, a ementa da decisão do E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no julgamento da Apelação Cível nº 70028985000, na verdade, produz efeito diverso do pretendido. Explico.

Preliminarmente, convém ressaltarmos que é parte no processo a empresa Martin-Brower Comércio Transportes e Serviços Ltda.

A referida ementa fora assim redigida:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PREPARADO PARA SORVETE. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE CERRADA.

- 1) Trata-se de embargos à execução fiscal onde a parte embargante sustenta a inaplicabilidade do regime de substituição tributária sobre o “preparado para gelado comestível” ou “preparado para sorvete”, buscando, assim, a extinção da execução, tendo os embargos sido rejeitados na origem, ensejando o presente recurso de apelação interposto pela parte embargante.
- 2) Preliminar de nulidade da sentença por **citra petita** afastada, haja vista que, em que pese sucinta, a decisão singular apreciou e afastou o pedido veiculado nos embargos à execução, não havendo nenhuma exigência de que o juiz se manifeste sobre todos os fundamentos trazidos pelas partes, bastando que forme sua convicção e exponha os argumentos que o levaram a decidir de determinada maneira, o que foi observado no caso em exame.



- 3) Aplicação do Protocolo ICMS 20/2005, o qual teve seus efeitos estendidos ao Estado do Rio Grande do Sul por força do Protocolo ICMS 31/05, a partir de 1º de novembro de 2005, haja vista que o crédito fiscal em cobrança é relativo à ICMS – substituição tributária - decorrente da realização de operações de circulação de mercadorias – “preparado para sorvete” - datadas de 10/11/2005 e 11/09/2006.
- 4) O Protocolo ICMS 20/2005, ao contrário do Protocolo ICMS 45/91, é específico em afirmar que a incidência de ICMS ocorre somente em relação aos preparados para fabricação de sorvete em máquina classificados na posição 2106.90 da NCM, de sorte que, como o preparado para sorvete comercializado pela apelante não está classificado nessa posição, mas sim na posição nº 1901.90, não sofre a incidência do ICMS, em respeito ao princípio da tipicidade restrita ou tipicidade cerrada.

APELAÇÃO PROVIDA. (g. n.)

Ora, do item “4” da ementa acima reproduzida, extrai-se que, na decisão proferida pelo egrégio Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ficou consignado que “*o preparado para sorvete comercializado pela apelante não está classificado nessa posição, mas sim na posição nº 1901.90.*”

Conforme explicitado no item “3” da ementa, as operações de circulação de mercadorias compreendem o período de 10/11/2005 a 11/09/2006.

Durante este interstício, a redação então vigente do inciso II do § 1º da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 20/05 assim prescrevia:

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:

(...)

Redação original, efeitos até 13.04.08.

II - aos preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados na posição 2106.90 da NCM.

Diante deste cenário, de fato, antes de 13 de abril de 2018, apenas os preparados para fabricação de sorvete em máquina classificados na posição 2106.90 da NCM estavam enquadrados na regra do Protocolo ICMS nº 20/05. Após esta data, também foram alcançados, pela sistemática da substituição tributária, os códigos NCM 1806 e **1901**, sendo este último o destacado no item “4” da citada ementa.



Mister se faz reprisarmos que os fatos geradores do processo ora em apreciação ocorreram após a alteração acima registrada (1/9/2010 a 1/8/2015).

A matéria não se reveste de ineditismo. Outras Unidades da Federação já se manifestaram a respeito do tema.

Como exemplo, reproduzo a ementa do Acórdão nº 23.508/20/3ª, do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais:

Acórdão: 23.508/20/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001396957-01
Impugnação: 40.010149104-38
Impugnante: Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda
IE: 062593639.78-90
Proc. S. Passivo: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – INTERNA E PROTOCOLO. Constatado que a Autuada, cadastrada sob CNAE 5611203 (Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares), deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, nas aquisições de mercadorias sujeitas à ST (constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), provenientes de outras unidades da Federação, nos termos dos arts. 14, 15 e 46, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (MR) simples, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Interna, ou em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Convênio/Protocolo. Deve-se, contudo, adequar a MVA aplicada na apuração das exigências fiscais relativas ao produto “bebida láctea”, adotando o percentual de 30% (trinta por cento).

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

Ainda em consulta às decisões proferidas por outros órgãos julgadores administrativos, uma situação verificada merece ser registrada: no recurso voluntário nº 35.473, interposto pela Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda no Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, (*vide* relatório do Acórdão nº 8.006, publicado no D. O. E. em 25/5/2010), em oposição ao que vem defendendo no processo administrativo tributário em tela, a defesa requereu “a exclusão de parte da autuação relativa a exigência do ICMS sobre saídas de sorvetes e preparados de sorvete, eis que as referidas mercadorias encontram-se sujeitas à substituição tributária.”¹⁰

No voto do Cons.º Ronaldo Redenschi, restou assentado que:

“Já no que concerne a alegação de que devem ser excluídos da autuação os valores relativos às operações com sorvetes e preparados para sorvete, a mesma tampouco subsiste, uma vez que a legislação vigente à época – Protocolo ICMS 20/05 – determinava que somente se aplicava a substituição tributária para os produtos classificados na NCM nas posições 2105.00 e

¹⁰http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/conselho/Jurisprud%20C3%AAncia/2%20AAC%20C3%A2mara/2010/1%C2%BA%20Semestre/35473_ARCOS_DOURADOS_COM_DE_ALIMENTOS_LTDA.pdf



2106.90 enquanto que os documentos fiscais apresentadas pela Recorrente indicam a realização de operações com mercadorias situadas na posição NCM 19.01.90.80.” (g. n.)

Quanto à alegada falta de motivação, examinando o Auto de Infração, observa-se que, contrastando com os argumentos trazidos pela defesa, a redação dada à peça acusatória possui contornos de clareza e objetividade suficientes para que dela se possam extrair todas as informações a respeito da autuação, incluindo-se, por óbvio, a motivação, ou seja, a fundamentação das razões que levaram a fiscalização à realização do lançamento.

Relativamente aos dispositivos legais apontados como infringidos, também andou bem a fiscalização ao indicar, como violados, os artigos 399, VI c/ fulcro no artigo 391, §§ 5º e 7º, II, ambos do RICMS/PB, além dos dispositivos elencados na Nota Explicativa do Auto de Infração, uma vez que possuem total correspondência com a conduta infracional descrita na inicial.

Evidente, por conseguinte, que havia autorização legal (motivação legal) para o lançamento.

Não há, portanto, como subsistir o argumento ofertado pela defesa que busca o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração em virtude de falta de motivação da acusação, haja vista a perfeita correlação entre a norma infringida e o arcabouço probatório acostado aos autos (correta descrição dos fatos) e, conforme demonstrado, o contribuinte teve total ciência acerca da acusação descrita na inicial e o ato administrativo fora devidamente motivado.

Também por esse motivo, não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

No que concerne 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 pelo regime de tributação ao qual se sujeita, entendo 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”. Esse regime tributário encerra a fase de tributação, não havendo que se falar em débito de ICMS pelas saídas.

A recorrente afirma, ainda, que o produto sobre o qual se está a exigir o ICMS – ST, apesar de ser utilizado na fabricação de sorvetes, também é parte integrante de outros produtos, a exemplo de frappés.

A respeito da questão, atentemos que a substituição tributária, nos termos do Decreto nº 26.846/05, é aplicável ao produto, ainda que o contribuinte o utilize para a fabricação de sorvete também de outras formas, ou que produza outros itens, bastando, para tanto, que o produto esteja classificado nas posições NCM/SH 1806, 1901 e 2106 e, cumulativamente, se enquadre na descrição nela contida.



Entendimento, inclusive, já exarado pela Gerência de Tributação da SEFAZ/PB por meio do Parecer nº 2015.01.05.00138, do qual peça vênia para reproduzir o seguinte fragmento:

“Desta feita, o que se deve observar é a finalidade para a qual o produto foi concebido e fabricado (a “vocação” do produto), independentemente da destinação a ele dada por seu usuário final. Nesta toada, autopeças e peças para máquinas e equipamentos agrícolas foram fabricados para integrar veículo automotor ou máquinas agrícolas (conforme o caso) – contudo, nada impede que o consumidor usuário final se desloque até o estabelecimento da Consulente, adquira uma dessas peças e utilize-a em seu equipamento automotor. Nesse exemplo, meramente ilustrativo, o produto continuará tendo o tratamento tributário dispensado às autopeças (ou às partes destinadas às máquinas agrícolas) – pois é despiendo o seu destino final.”

DO MÉRITO

Conforme destacado anteriormente, algumas questões de mérito estão intrinsecamente relacionadas às preliminares de nulidade arguidas pela defesa.

Sendo assim, neste tópico, abordaremos os pontos sobre os não ainda não nos manifestamos e, eventualmente, reprisaremos alguns assuntos já tratados.

De início, cumpre-nos destacar que a indicação da ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA para figurar como sujeito passivo encontra amparo na legislação tributária do Estado da Paraíba, por força do que estabelecem os artigos 38, IV, 41, § 4º e 391, § 5º, todos do RICMS/PB:

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 substituto pelo recolhimento do imposto relativo às operações e prestações subsequentes.

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

Nova redação dada ao “caput” do art. 38 pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 34.083/13 (DOE de 05.07.13). OBS: efeitos a partir de 01.09.13.



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 substituto pelo recolhimento do imposto relativo às operações e prestações subseqüentes.

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

Nova redação dada ao “caput” do art. 391 pelo inciso IV do art. 1º do Decreto nº 34.083/13 (DOE de 05.07.13). OBS: efeitos a partir de 01.09.13.

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.)

A clareza dos dispositivos acima destacados não deixa dúvidas quanto à legitimidade da recorrente para figurar no polo passivo do Auto de Infração, de forma que acompanho o entendimento do julgador singular.

A autuada, em seu recurso, defende 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 acrescido (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.)

A empresa autuada está inscrita no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Paraíba sob o nº 16.138.465-0 e possui, como código de atividade econômica, o CNAE 5611-2/03 – Lanchonetes, Casas de Chá, de Sucos e Similares.

É evidente que não há como equiparar o fornecimento de sorvete, nos moldes praticados pela empresa, a uma atividade de industrialização, haja vista o produto ser servido diretamente ao consumidor final, dentro de suas próprias instalações, sem acondicionamento em embalagem de apresentação, conforme disciplinado no artigo 5º, I, “a”, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

Exigível o tributo a título de substituição tributária, importa dissertarmos a respeito da margem de valor agregado aplicável ao produto em exame.

Para formação da base de cálculo do ICMS – ST, o Decreto nº 26.486/05, acompanhando o que prescreve o Protocolo ICMS nº 20/05, em seu artigo 2º, assim estabeleceu:

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 de preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, deduzindo-se o imposto devido pelas suas próprias operações.

Parágrafo único. Na hipótese de não haver preço fixado ou sugerido nos termos do caput, a base de cálculo para a retenção será o montante formado pelo preço praticado pelo industrial, importador, depósito ou atacadista, incluídos o frete e/ou frete até o estabelecimento varejista, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, adicionada, ainda, a seguinte parcela sobre o referido montante:



I - de 70% (setenta por cento) para os produtos indicados no inciso I do § 1º do art. 1º;

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

Nova redação dada ao art. 2º pelo art. 1º do Decreto nº 32.398/11 – DOE de 07.09.11 (Protocolo ICMS 38/11) OBS: Efeitos a partir de 01.10.11

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 = [(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 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 substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no § 1º do art. 1º.

Segundo a recorrente, “*nos moldes estabelecidos pela Lei Complementar nº 87/96, somente a legislação interna dos Estados pode disciplinar a substituição tributária, **inclusive a margem de valor agregado**, de onde já de plano se descarta para tanto o uso de Convênios, instrumento eleito por este Estado da Paraíba para regular a questão (...)*”.

O sujeito passivo alega, ainda, que os critérios para fixação da MVA não teriam sido observados e que o preço final obtido com sua aplicação extrapola o preço de venda a consumidor final.

Ao Conselho de Recursos Fiscais não compete analisar os argumentos oferecidos pela recorrente quanto ao tema, por vedação expressa do parágrafo único do artigo 1º do seu Regimento Interno:



Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais - CRF, a que se refere o art. 142 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, órgão vinculado à Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, a quem compete, em segunda instância administrativa, julgar os recursos interpostos contra decisões proferidas em processos administrativos tributários contenciosos ou de consultas, é o órgão colegiado da Justiça Fiscal Administrativa, com autonomia funcional, sede na Capital e alçada em todo território do Estado, representado, paritariamente, pelas entidades e pela Fazenda Estadual.

Parágrafo único. É vedado ao Conselho de Recursos Fiscais deixar de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade.

É fato que o Decreto nº 26.486/05 se encontrava vigente à época dos fatos geradores e que ainda continua a produzir efeitos, vez que não foi revogado e, por este motivo, cabe-nos analisar a questão em observância ao que prescreve o aludido normativo.

O auditor fiscal, a partir da MVA original (328%), calculou a MVA ajustada em conformidade com a fórmula contida no artigo 2º, § 1º, do Decreto nº 26.486/05, obtendo, como resultado para o caso em comento, o percentual de 354%.

Em que pese a MVA ajustada ter sido calculada de forma incorreta, observamos um equívoco cometido pelo auditor fiscal quando de sua aplicação.

O fato é que a MVA ajustada somente passou a produzir efeitos a partir de 1º de outubro de 2011 por força do Decreto nº 32.398/11. Antes dessa data, não havia permissivo legal para aplicá-la, devendo prevalecer, portanto, a MVA original.

Diante deste cenário, refizemos o cálculo do crédito tributário devido para os fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2010 a setembro de 2011¹¹, considerando a MVA de 328%.

Os resultados podem ser observados na tabela a seguir:

Período	Nota Fiscal nº	Data de Emissão	Descrição do Produto	BC ICMS (R\$)	ICMS (R\$)	BC ICMS ST (R\$)	ICMS ST (R\$)
out/10	29586	01/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	468,80	56,26	2.006,46	284,84
	29586	01/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	258,90	31,07	1.108,09	157,31
	29586	01/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	261,08	31,33	1.117,42	158,63
	29753	05/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	601,50	72,18	2.574,42	365,47
	29753	05/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	318,60	38,23	1.363,61	193,58
	29753	05/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	335,25	40,23	1.434,87	203,70
	29882	08/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	902,25	108,27	3.861,63	548,21
	29882	08/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	212,40	25,49	909,07	129,05
	29882	08/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	268,20	32,18	1.147,90	162,96
	29987	11/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	481,20	57,74	2.059,54	292,38
	29987	11/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	106,20	12,74	454,54	64,53
	30026	12/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	902,25	108,27	3.861,63	548,21
	30026	12/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	265,50	31,86	1.136,34	161,32

¹¹ Não refizemos o cálculo para o mês de setembro de 2010 em razão do reconhecimento da decadência para esse período.



	30026	12/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	335,25	40,23	1.434,87	203,70
	30148	15/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	781,95	93,83	3.346,75	475,12
	30148	15/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	212,40	25,49	909,07	129,05
	30148	15/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	268,20	32,18	1.147,90	162,96
	30320	19/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	601,50	72,18	2.574,42	365,47
	30320	19/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	212,40	25,49	909,07	129,05
	30456	22/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	480,96	57,72	2.058,51	292,23
	30456	22/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	265,45	31,85	1.136,13	161,29
	30456	22/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	268,16	32,18	1.147,72	162,93
	30589	26/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	601,30	72,16	2.573,56	365,35
	30589	26/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	159,27	19,11	681,68	96,77
	30589	26/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	134,08	16,09	573,86	81,47
	30738	28/10/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	721,68	86,60	3.088,79	438,49
	30738	28/10/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	265,45	31,85	1.136,13	161,29
	30738	28/10/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	335,25	40,23	1.434,87	203,70
	ICMS - ST Devido						6.699,06
nov/10	30866	01/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	601,50	72,18	2.574,42	365,47
	30866	01/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	212,36	25,48	908,90	129,03
	30866	01/11/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	201,15	24,14	860,92	122,22
	30998	05/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	481,20	57,74	2.059,54	292,38
	30998	05/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	159,30	19,12	681,80	96,79
	31128	08/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	360,90	43,31	1.544,65	219,28
	31128	08/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	318,60	38,23	1.363,61	193,58
	31128	08/11/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	268,20	32,18	1.147,90	162,96
	31250	11/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	962,40	115,49	4.119,07	584,75
	31250	11/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	318,60	38,23	1.363,61	193,58
	31390	16/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	721,80	86,62	3.089,30	438,56
	31390	16/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	106,20	12,74	454,54	64,53
	31522	18/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	962,40	115,49	4.119,07	584,75
	31522	18/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	212,40	25,49	909,07	129,05
	31664	23/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	721,80	86,62	3.089,30	438,56
	31664	23/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	265,50	31,86	1.136,34	161,32
	31823	26/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	902,25	108,27	3.861,63	548,21
31966	30/11/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	598,60	71,83	2.562,01	363,71	
31966	30/11/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	264,65	31,76	1.132,70	160,80	
	ICMS - ST Devido						5.249,55
dez/10	32110	03/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	842,10	101,05	3.604,19	511,66
	32110	03/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	265,50	31,86	1.136,34	161,32
	32221	06/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	481,20	57,74	2.059,54	292,38
	32221	06/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	159,30	19,12	681,80	96,79
	32259	07/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	902,25	108,27	3.861,63	548,21
	32259	07/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	265,50	31,86	1.136,34	161,32
	32408	10/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	781,95	93,83	3.346,75	475,12
	32408	10/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	212,40	25,49	909,07	129,05
	32569	14/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	300,75	36,09	1.287,21	182,74
	32902	17/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.503,75	180,45	6.436,05	913,68
	33118	20/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	4,65	0,56	19,90	2,82
	33118	20/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	3,96	0,48	16,95	2,40
	33118	20/12/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	5,34	0,64	22,86	3,25
	33189	20/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	12,40	1,49	53,07	7,53
	33189	20/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	6,60	0,79	28,25	4,01
	33189	20/12/10	BEB. LACTEA POL CHOCOLATE PAST	7,12	0,85	30,47	4,33
	33246	21/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	300,75	36,09	1.287,21	182,74



	33246	21/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	106,20	12,74	454,54	64,53
	33245	21/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	902,25	108,27	3.861,63	548,21
	33245	21/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	318,60	38,23	1.363,61	193,58
	33400	24/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	962,40	115,49	4.119,07	584,75
	33400	24/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	212,40	25,49	909,07	129,05
	33557	27/12/10	BEB. LACTEA POL BAUNILHA PAST.	481,20	57,74	2.059,54	292,38
	33557	27/12/10	BEB. LACTEA POL C/ ACUCAR PAST	265,50	31,86	1.136,34	161,32
	33739	30/12/10	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	601,50	72,18	2.574,42	365,47
	33739	30/12/10	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	402,30	48,28	1.721,84	244,43
	33739	30/12/10	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	106,20	12,74	454,54	64,53
	ICMS - ST Devido						6.327,60
jan/11	33924	04/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	712,80	85,54	3.050,78	433,09
	33924	04/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	331,50	39,78	1.418,82	201,42
	33924	04/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	418,80	50,26	1.792,46	254,46
	34315	11/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	485,20	58,22	2.076,66	294,81
	34315	11/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	202,65	24,32	867,34	123,13
	34315	11/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	321,60	38,59	1.376,45	195,41
	34530	14/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	363,90	43,67	1.557,49	221,10
	34530	14/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	214,40	25,73	917,63	130,27
	34745	18/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	34745	18/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	34745	18/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	34745	18/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	34745	18/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	34745	18/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	34903	20/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	34903	20/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	202,65	24,32	867,34	123,13
	34903	20/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	321,60	38,59	1.376,45	195,41
	35047	24/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	727,80	87,34	3.114,98	442,21
	35047	24/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	135,10	16,21	578,23	82,09
	35047	24/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	160,80	19,30	688,22	97,70
35235	27/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	727,80	87,34	3.114,98	442,21	
35235	27/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	135,10	16,21	578,23	82,09	
35235	27/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	107,20	12,86	458,82	65,14	
35395	31/01/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.091,70	131,00	4.672,48	663,32	
35395	31/01/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	540,40	64,85	2.312,91	328,35	
35395	31/01/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	428,80	51,46	1.835,26	260,53	
	ICMS - ST Devido						6.948,17
fev/11	35590	04/02/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	35590	04/02/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	35590	04/02/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	160,80	19,30	688,22	97,70
	35732	07/02/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	667,15	80,06	2.855,40	405,36
	35732	07/02/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	135,10	16,21	578,23	82,09
	35732	07/02/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	107,20	12,86	458,82	65,14
	35891	11/02/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	667,15	80,06	2.855,40	405,36
	35891	11/02/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	202,65	24,32	867,34	123,13
	35891	11/02/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	36029	14/02/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	36029	14/02/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	337,75	40,53	1.445,57	205,22
	36029	14/02/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	214,40	25,73	917,63	130,27
	36198	18/02/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	849,10	101,89	3.634,15	515,92
	36198	18/02/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	36198	18/02/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84



	36337	21/02/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	727,80	87,34	3.114,98	442,21
	36337	21/02/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	36337	21/02/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	36521	25/02/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	727,80	87,34	3.114,98	442,21
	36521	25/02/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	36521	25/02/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	ICMS - ST Devido						5.328,17
mar/11	36649	01/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	606,50	72,78	2.595,82	368,51
	36649	01/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	202,65	24,32	867,34	123,13
	36649	01/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	107,20	12,86	458,82	65,14
	36812	03/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.213,00	145,56	5.191,64	737,02
	36812	03/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	36963	07/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	788,45	94,61	3.374,57	479,07
	36963	07/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	202,65	24,32	867,34	123,13
	36963	07/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	214,40	25,73	917,63	130,27
	37136	11/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	37136	11/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	405,30	48,64	1.734,68	246,26
	37136	11/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	375,20	45,02	1.605,86	227,98
	37284	15/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	545,85	65,50	2.336,24	331,66
	37284	15/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	405,30	48,64	1.734,68	246,26
	37284	15/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	214,40	25,73	917,63	130,27
	37496	18/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	37496	18/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	67,55	8,11	289,11	41,04
	37496	18/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	107,20	12,86	458,82	65,14
	37640	22/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	606,50	72,78	2.595,82	368,51
	37640	22/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	37640	22/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	321,60	38,59	1.376,45	195,41
	37878	24/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	727,80	87,34	3.114,98	442,21
	37878	24/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	37878	24/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	38037	29/03/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	38037	29/03/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	202,65	24,32	867,34	123,13
	38037	29/03/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	ICMS - ST Devido						6.919,26
abr/11	38235	01/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.091,70	131,00	4.672,48	663,32
	38235	01/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	270,20	32,42	1.156,46	164,18
	38235	01/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	160,80	19,30	688,22	97,70
	38393	05/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	38393	05/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	405,30	48,64	1.734,68	246,26
	38393	05/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	38393	05/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	909,75	109,17	3.893,73	552,76
	38393	05/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	405,30	48,64	1.734,68	246,26
	38393	05/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	268,00	32,16	1.147,04	162,84
	38598	07/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	918,90	110,27	3.932,89	558,32
	38598	07/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	273,64	32,84	1.171,18	166,26
	38598	07/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	163,26	19,59	698,75	99,20
	38733	11/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	618,90	74,27	2.648,89	376,04
	38733	11/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	276,08	33,13	1.181,62	167,75
	38733	11/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	164,34	19,72	703,38	99,85
	38919	15/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	620,50	74,46	2.655,74	377,02
	38919	15/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	276,68	33,20	1.184,19	168,11
	38919	15/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	219,60	26,35	939,89	133,43
39052	18/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	746,64	89,60	3.195,62	453,66	



	39052	18/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	415,38	49,85	1.777,83	252,38
	39052	18/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	164,91	19,79	705,81	100,20
	39207	21/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	871,36	104,56	3.729,42	529,44
	39207	21/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,32	33,28	1.186,93	168,50
	39207	21/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,00	26,40	941,60	133,67
	39363	25/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	622,60	74,71	2.664,73	378,29
	39363	25/04/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,52	33,30	1.187,79	168,62
	39363	25/04/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,00	26,40	941,60	133,67
	39532	29/04/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	622,80	74,74	2.665,58	378,41
	ICMS - ST Devido						7.691,74
mai/11	39664	02/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	623,00	74,76	2.666,44	378,53
	39664	02/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	330,12	39,61	1.412,91	200,59
	39825	06/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	623,00	74,76	2.666,44	378,53
	39825	06/05/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	347,20	41,66	1.486,02	210,96
	39825	06/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29
	39995	09/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	186,93	22,43	800,06	113,58
	39995	09/05/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,72	33,33	1.188,64	168,74
	39995	09/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72
	40153	12/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.059,27	127,11	4.533,68	643,61
	40153	12/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72
	40292	16/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	436,17	52,34	1.866,81	265,02
	40292	16/05/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,88	16,67	594,41	84,38
	40292	16/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,04	13,20	470,97	66,87
	40445	19/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	747,60	89,71	3.199,73	454,24
	40445	19/05/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	208,14	24,98	890,84	126,46
	40579	24/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,65	112,16	4.000,30	567,89
	40579	24/05/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,68	16,64	593,55	84,26
	40579	24/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,03	19,80	706,33	100,28
	40731	27/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	747,72	89,73	3.200,24	454,31
	40731	27/05/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,84	16,66	594,24	84,36
40731	27/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	330,12	39,61	1.412,91	200,59	
40865	31/05/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98	
40865	31/05/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,72	33,33	1.188,64	168,74	
40865	31/05/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	330,12	39,61	1.412,91	200,59	
	ICMS - ST Devido						5.888,24
jun/11	41031	02/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	186,96	22,44	800,19	113,59
	41031	02/06/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	347,20	41,66	1.486,02	210,96
	41031	02/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29
	41185	07/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	41185	07/06/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,84	16,66	594,24	84,36
	41185	07/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,04	13,20	470,97	66,87
	41325	09/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	41325	09/06/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,72	33,33	1.188,64	168,74
	41325	09/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	605,22	72,63	2.590,34	367,73
	41468	13/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	41468	13/06/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	416,64	50,00	1.783,22	253,15
	41468	13/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	275,10	33,01	1.177,43	167,15
	41629	17/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	872,48	104,70	3.734,21	530,12
	41629	17/06/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,80	33,34	1.188,98	168,79
	41629	17/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	275,10	33,01	1.177,43	167,15
	41817	20/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	498,56	59,83	2.133,84	302,92
	41817	20/06/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39
	41817	20/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72



	41984	23/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	41984	23/06/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	555,60	66,67	2.377,97	337,58
	41984	23/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	385,14	46,22	1.648,40	234,01
	42122	27/06/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	810,16	97,22	3.467,48	492,25
	42122	27/06/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,04	13,20	470,97	66,87
	ICMS - ST Devido						6.322,56
jul/11	42271	01/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	42271	01/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29
	42422	05/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	623,20	74,78	2.667,30	378,66
	42422	05/07/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	69,45	8,33	297,25	42,20
	42422	05/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,04	13,20	470,97	66,87
	42615	08/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	42615	08/07/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	208,35	25,00	891,74	126,60
	42615	08/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	275,10	33,01	1.177,43	167,15
	42772	12/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.121,76	134,61	4.801,13	681,58
	42772	12/07/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	347,20	41,66	1.486,02	210,96
	42772	12/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	330,12	39,61	1.412,91	200,59
	42965	15/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	872,34	104,68	3.733,62	530,03
	42965	15/07/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	347,25	41,67	1.486,23	210,99
	42965	15/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	275,10	33,01	1.177,43	167,15
	43154	18/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	43154	18/07/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39
	43154	18/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72
	43327	21/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	747,84	89,74	3.200,76	454,39
	43327	21/07/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,80	33,34	1.188,98	168,79
	43327	21/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,04	13,20	470,97	66,87
43480	25/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	436,24	52,35	1.867,11	265,06	
43480	25/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	249,28	29,91	1.066,92	151,47	
43480	25/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,04	13,20	470,97	66,87	
43649	28/07/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	747,72	89,73	3.200,24	454,31	
43649	28/07/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39	
43649	28/07/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29	
	ICMS - ST Devido						6.617,55
ago/11	43781	01/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.869,60	224,35	8.001,89	1.135,97
	43781	01/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	330,12	39,61	1.412,91	200,59
	43815	02/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.059,44	127,13	4.534,40	643,72
	43815	02/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	416,70	50,00	1.783,48	253,19
	43815	02/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	330,12	39,61	1.412,91	200,59
	44039	04/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	622,90	74,75	2.666,01	378,47
	44039	04/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	208,32	25,00	891,61	126,57
	44039	04/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29
	44206	08/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39
	44361	11/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	436,17	52,34	1.866,81	265,02
	44361	11/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,76	33,33	1.188,81	168,77
	44361	11/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	55,02	6,60	235,49	33,43
	44558	15/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	810,03	97,20	3.466,93	492,18
	44558	15/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	208,32	25,00	891,61	126,57
	44558	15/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29
	44800	18/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	44800	18/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,76	33,33	1.188,81	168,77
	44800	18/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	330,12	39,61	1.412,91	200,59
45011	22/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	623,20	74,78	2.667,30	378,66	
45011	22/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	275,10	33,01	1.177,43	167,15	



	45257	25/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	45257	25/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	347,25	41,67	1.486,23	210,99
	45257	25/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,04	13,20	470,97	66,87
	45353	29/08/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	498,56	59,83	2.133,84	302,92
	45353	29/08/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	208,35	25,00	891,74	126,60
	45353	29/08/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	275,10	33,01	1.177,43	167,15
	ICMS - ST Devido						7.235,69
set/11	45553	02/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	872,48	104,70	3.734,21	530,12
	45553	02/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39
	45553	02/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72
	45695	05/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,80	112,18	4.000,94	567,98
	45695	05/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,80	33,34	1.188,98	168,79
	45695	05/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29
	45883	08/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.121,58	134,59	4.800,36	681,47
	45883	08/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39
	45883	08/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	110,02	13,20	470,89	66,85
	46079	12/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	934,65	112,16	4.000,30	567,89
	46079	12/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	347,25	41,67	1.486,23	210,99
	46079	12/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	440,16	52,82	1.883,88	267,44
	46287	15/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	623,10	74,77	2.666,87	378,60
	46287	15/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	277,80	33,34	1.188,98	168,79
	46287	15/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72
	46473	19/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	623,20	74,78	2.667,30	378,66
	46473	19/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39
	46473	19/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72
	46691	22/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	810,16	97,22	3.467,48	492,25
	46691	22/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	138,90	16,67	594,49	84,39
	46691	22/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	165,06	19,81	706,46	100,29
	46937	26/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	1.246,40	149,57	5.334,59	757,31
	46937	26/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	347,25	41,67	1.486,23	210,99
46937	26/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	220,08	26,41	941,94	133,72	
47155	29/09/11	BEB LACTEA POL BAUNILHA PAST.	311,60	37,39	1.333,65	189,33	
47155	29/09/11	BEB LACTEA POL CHOCOLATE PAST	208,35	25,00	891,74	126,60	
47155	29/09/11	BEB LACTEA POL COM ACUCAR PAST	275,10	33,01	1.177,43	167,15	
	ICMS - ST Devido						7.004,23

No que se refere à alegação de que a penalidade imposta tem caráter confiscatório, a matéria, na esfera administrativa, não comporta maiores discussões.

É cediço que, para se desconsiderar esta determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade; todavia este juízo de valor é alheio à competência dos órgãos julgadores, *ex vi* do artigo 55 da Lei nº 10.094/13:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;



Ademais, a matéria já foi sumulada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico, em 19 de novembro de 2019:

Lei nº 10.094/13:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

Realizados os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pelo sujeito passivo apresenta-se conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0036 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	set/10	2.005,71	2.005,71	2.005,71	2.005,71	0,00	0,00	0,00
	out/10	7.186,39	7.186,39	487,33	487,33	6.699,06	6.699,06	13.398,12
	nov/10	5.631,43	5.631,43	381,88	381,88	5.249,55	5.249,55	10.499,10
	dez/10	6.787,90	6.787,90	460,30	460,30	6.327,60	6.327,60	12.655,20
	jan/11	7.453,62	7.453,62	505,45	505,45	6.948,17	6.948,17	13.896,34
	fev/11	5.715,77	5.715,77	387,60	387,60	5.328,17	5.328,17	10.656,34
	mar/11	7.422,60	7.422,60	503,34	503,34	6.919,26	6.919,26	13.838,52
	abr/11	8.251,27	8.251,27	559,53	559,53	7.691,74	7.691,74	15.383,48
	mai/11	6.316,58	6.316,58	428,34	428,34	5.888,24	5.888,24	11.776,48
	jun/11	6.782,50	6.782,50	459,94	459,94	6.322,56	6.322,56	12.645,12
	jul/11	7.098,94	7.098,94	481,39	481,39	6.617,55	6.617,55	13.235,10
	ago/11	7.762,05	7.762,05	526,36	526,36	7.235,69	7.235,69	14.471,38
	set/11	7.513,76	7.513,76	509,53	509,53	7.004,23	7.004,23	14.008,46
	out/11	7.036,92	7.036,92	0,00	0,00	7.036,92	7.036,92	14.073,84
	nov/11	8.336,36	8.336,36	0,00	0,00	8.336,36	8.336,36	16.672,72
	dez/11	10.399,38	10.399,38	0,00	0,00	10.399,38	10.399,38	20.798,76
	jan/12	17.901,02	17.901,02	0,00	0,00	17.901,02	17.901,02	35.802,04
	fev/12	17.198,41	17.198,41	0,00	0,00	17.198,41	17.198,41	34.396,82
	mar/12	21.509,54	21.509,54	0,00	0,00	21.509,54	21.509,54	43.019,08
	abr/12	25.385,74	25.385,74	0,00	0,00	25.385,74	25.385,74	50.771,48
mai/12	15.173,43	15.173,43	0,00	0,00	15.173,43	15.173,43	30.346,86	
jun/12	10.769,85	10.769,85	0,00	0,00	10.769,85	10.769,85	21.539,70	
jul/12	11.655,65	11.655,65	0,00	0,00	11.655,65	11.655,65	23.311,30	
ago/12	10.204,37	10.204,37	0,00	0,00	10.204,37	10.204,37	20.408,74	



set/12	8.618,07	8.618,07	0,00	0,00	8.618,07	8.618,07	17.236,14
out/12	14.286,15	14.286,15	0,00	0,00	14.286,15	14.286,15	28.572,30
nov/12	10.620,60	10.620,60	0,00	0,00	10.620,60	10.620,60	21.241,20
dez/12	14.843,29	14.843,29	0,00	0,00	14.843,29	14.843,29	29.686,58
jan/13	17.416,33	17.416,33	0,00	0,00	17.416,33	17.416,33	34.832,66
fev/13	11.592,66	11.592,66	0,00	0,00	11.592,66	11.592,66	23.185,32
mar/13	13.067,04	13.067,04	0,00	0,00	13.067,04	13.067,04	26.134,08
abr/13	13.590,48	13.590,48	0,00	0,00	13.590,48	13.590,48	27.180,96
mai/13	13.543,42	13.543,42	0,00	0,00	13.543,42	13.543,42	27.086,84
jun/13	14.350,94	14.350,94	0,00	0,00	14.350,94	14.350,94	28.701,88
jul/13	13.507,49	13.507,49	0,00	0,00	13.507,49	13.507,49	27.014,98
ago/13	19.437,01	19.437,01	0,00	0,00	19.437,01	19.437,01	38.874,02
set/13	13.627,68	13.627,68	0,00	0,00	13.627,68	13.627,68	27.255,36
out/13	14.957,00	14.957,00	0,00	0,00	14.957,00	14.957,00	29.914,00
nov/13	12.069,76	12.069,76	0,00	0,00	12.069,76	12.069,76	24.139,52
dez/13	17.224,04	17.224,04	0,00	0,00	17.224,04	17.224,04	34.448,08
jan/14	18.817,44	18.817,44	0,00	0,00	18.817,44	18.817,44	37.634,88
fev/14	13.619,34	13.619,34	0,00	0,00	13.619,34	13.619,34	27.238,68
mar/14	15.400,99	15.400,99	0,00	0,00	15.400,99	15.400,99	30.801,98
abr/14	19.013,76	19.013,76	0,00	0,00	19.013,76	19.013,76	38.027,52
mai/14	13.543,42	13.543,42	0,00	0,00	13.543,42	13.543,42	27.086,84
jun/14	14.306,44	14.306,44	0,00	0,00	14.306,44	14.306,44	28.612,88
jul/14	16.785,72	16.785,72	0,00	0,00	16.785,72	16.785,72	33.571,44
ago/14	14.107,24	14.107,24	0,00	0,00	14.107,24	14.107,24	28.214,48
set/14	15.957,01	15.957,01	0,00	0,00	15.957,01	15.957,01	31.914,02
out/14	17.461,25	17.461,25	0,00	0,00	17.461,25	17.461,25	34.922,50
nov/14	15.525,72	15.525,72	0,00	0,00	15.525,72	15.525,72	31.051,44
dez/14	21.560,72	21.560,72	0,00	0,00	21.560,72	21.560,72	43.121,44
jan/15	17.554,78	17.554,78	0,00	0,00	17.554,78	17.554,78	35.109,56
fev/15	14.879,99	14.879,99	0,00	0,00	14.879,99	14.879,99	29.759,98
mar/15	15.502,03	15.502,03	0,00	0,00	15.502,03	15.502,03	31.004,06
abr/15	16.070,14	16.070,14	0,00	0,00	16.070,14	16.070,14	32.140,28
mai/15	14.701,70	14.701,70	0,00	0,00	14.701,70	14.701,70	29.403,40
jun/15	15.036,12	15.036,12	0,00	0,00	15.036,12	15.036,12	30.072,24
jul/15	14.587,00	14.587,00	0,00	0,00	14.587,00	14.587,00	29.174,00
ago/15	11.381,20	11.381,20	0,00	0,00	11.381,20	11.381,20	22.762,40
TOTAIS (R\$)	780.063,16	780.063,16	7.696,70	7.696,70	772.366,46	772.366,46	1.544.732,92

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001387/2017-05, lavrado em 12 de junho de 2017 em desfavor da empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.544.732,92 (um milhão, quinhentos e quarenta e quatro mil, setecentos e trinta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 772.366,46 (setecentos e setenta e dois mil, trezentos e sessenta e seis reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por afronta ao artigo 399, VI c/ fulcro no artigo 391, §§ 5º e 7º, II, ambos do RICMS/PB e aos artigos 1º e 2º do Decreto nº 26.486/05 e mesmo montante a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 15.393,40 (quinze mil, trezentos e noventa e três reais e quarenta centavos), sendo R\$ 7.696,70 (sete mil,



seiscentos e noventa e seis reais e setenta centavos) de ICMS e multa por infração de igual valor.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 18 de abril de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator