

A. I. Nº - 298932.0003/09-4
AUTUADO - MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A
AUTUANTE - MÁRCIA LIBÓRIO FRAGA LIMA, JOSÉ LUIZ SANTOS SOUZA e
ANNA CRISTINA ROLLEMBERG
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 25/03/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0037-03/11

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. O Protocolo ICMS 22/85 atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas interestaduais, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Refeitos os cálculos, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 21/12/2009, refere-se à exigência de R\$343.087,59 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, no período de janeiro a dezembro de 2004. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte atua no ramo de farinha de trigo, não efetuou a retenção do ICMS Substituição Tributária em relação às Notas Fiscais do ano de 2004, o que resultou no valor de R\$348.087,59, a título de ICMS Substituição Tributária. O contribuinte pagou, em julho de 2004, um Auto de Infração, recolhendo o valor de R\$5.454,50. Portanto, deduzindo-se o total pago pelo contribuinte, remanesce o valor de ICMS Substituição Tributária de R\$343.087,59, no ano de 2004.

O autuado apresentou impugnação (fls. 20 a 29), informando que atua na atividade de moagem de trigo e fabricação de derivados, em especial, farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo para panificação. Diz que no desempenho de suas atividades, comercializa os produtos em referência com clientes localizados no Estado da Bahia e para os demais Estados da Federação. O defendente pede a nulidade da autuação, dizendo que não praticou o fato descrito na autuação fiscal, na condição de substituto tributário, e isto se deve ao fato de que as operações objeto do presente lançamento foram efetuadas a empresas destinatárias que industrializam a farinha de trigo pela atividade de panificação, e esta atividade não pode ser considerada uma atividade atacadista ou varejista. Diz que os produtos comercializados são embalagens de 25 a 50 quilogramas de farinha de trigo, volume este só comercializado para atividades industriais, o que corrobora os argumentos apresentados. Salienta que a Lei Complementar determina que a substituição da responsabilidade pelo recolhimento dos tributos deverá ser prevista, obrigatoriamente, através de lei. O defendente reafirma que os produtos comercializados foram destinados a empresas que beneficiam a farinha de trigo transformando-a em pizza, pães, bolos, bolachas, biscoitos, tortas, massas em geral, e que não existe a menor possibilidade de enquadrar esta operação como operação sujeita ao ICMS Substituição Tributária, visto que o produto deve ser necessariamente beneficiado e revendido para o consumidor final, descaracterizando a hipótese ventilada no Auto de Infração. Portanto, o defendente entende que seja qual for o nome dado à operação subsequente (panificação, industrialização), pode-se concluir que a atividade não corresponde ao comércio atacadista ou varejista, o que torna nulo o Auto de Infração, por

ausência de motivação suficiente para ensejar a aplicação do instituto da substituição tributária para as operações entre o defendente e as empresas destinatárias das mercadorias. Pede também a nulidade alegando que não houve a realização da hipótese de incidência do ICMS Substituição Tributária, estabelecida pelo Protocolo ICM 22/85, considerando que a atividade de panificação não se enquadra na definição de operação destinada ao comércio atacadista ou varejista. Requer a improcedência do presente Auto de Infração.

Na informação fiscal prestada às fls. 49 a 52 dos autos os autuantes dizem que a questão primordial abordada pelo defendente diz respeito às atividades dos destinatários da mercadoria. Transcrevem o art. 109 do CTN e dizem que a atividade de padaria e panificação está inserida no CNAE com os códigos 4721-1/10 e 4721-1/02, respectivamente, que fazem parte da classe comércio e subclasse varejo, conforme se pode constatar nos extratos que acostaram aos autos. Dizem que, analisando os destinatários das mercadorias, constataram que o contribuinte realizou transações comerciais com cinco contribuintes no Estado da Bahia, com as seguintes atividades econômicas: comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios, cadastro às fls. 61/62; comércio atacadista de farinhas, amidos e féculas, cadastro às fls. 63 a 66; padaria e confeitaria com predominância de revenda, cadastro às fls. 67/68.

Em relação aos cálculos, dizem que apesar de o contribuinte nada ter mencionado, foi utilizada a MVA de 120%, que esteve válida até 2001, portanto, anterior à ocorrência do fato gerador da infração, que se deu no transcurso do exercício de 2004. Por isso, recalcularam o imposto exigido aplicando a MVA correta de 76,48%, reduzindo o débito apurado para o valor de R\$258.263,44, conforme demonstrativo de fls. 69 a 74 do PAF. Concluem dizendo que a defesa está desprovida de fatos concretos que impliquem a improcedência do Auto de Infração. Pedem a procedência parcial da autuação fiscal.

Intimado da informação fiscal, o defendente apresentou nova impugnação às fls. 76 a 83 dos autos, alegando que, não obstante ter sido reduzida a MVA de 120% para 76,48%, os autuantes demonstraram em sua análise não ter conhecimento da Manifestação Complementar, onde, além das considerações sobre a incorreção da MVA utilizada, o impugnante apresentou, também, suas considerações sobre a incorreção da alíquota aplicada. O defendente diz que os autuantes reproduziram os equívocos apresentados na autuação, além de distorcer os argumentos apresentados nas razões defensivas de modo a adequá-los à estrutura lógica de seus argumentos. Diz que o primeiro aspecto que deve ser considerado pela Junta de Julgamento Fiscal é que em nenhum momento o impugnante negou que as empresas com as quais realiza negócios jurídicos, realizassem atividade de comércio atacadista e varejista. O que se defendeu, e que reitera, é que as estruturas de uma empresa são, na maioria das vezes, complexas, de modo que uma mesma empresa pode sim realizar atividades comerciais, de prestação de serviços e atividade de panificação, onde claramente beneficia matérias primas e as transforma em outros produtos, cuja destinação em nada modifica a natureza desta atividade. Em outras palavras, panificação não é comércio atacadista ou varejista, é industrialização, modificação de matérias primas, para transformá-los em um produto diferente. O defendente diz que, se não forem acatadas as alegações apresentadas, desafia a fiscalização a informar qual o MVA da Farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo quando o produto comercializado pela empresa eventualmente substituída é o pão, ou poderia ser o bolo de chocolate, ou doces confeitados. Assevera que a MVA da Farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo (e por consequência o ICMS-ST) só poderia ser utilizado em situações onde o Contribuinte Substituído realiza operações subsequentes, no atacado ou no varejo, com a própria Farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo. Mas isso não ocorre nas operações autuadas, ou seja, onde a fiscalização pretende imputar a responsabilidade pelo ICMS-ST a terceiro não ocorre a hipótese de incidência do ICMS-ST, uma vez que entra Farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo e sai pão, bolo, doce, etc. Entende que não há como atribuir o ICMS-ST a estas operações; que seria uma distorção da natureza da MVA que nada mais é do que a projeção do valor do produto (farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo) em operações em

que o produto fabricado passa por diversos intermediários (atacadistas e varejistas) antes de chegar ao consumidor final. Como neste caso o consumidor final é o próprio destinatário da mercadoria (a panificadora) entende que não se pode admitir a substituição tributária com projeção de MVA que não existe, pois a farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo não será revendida em sua forma original. Quanto aos argumentos dos autuantes de que as empresas destinatárias dos produtos estariam classificadas no CNAE como empresas atacadistas, varejistas ou, ainda que classificadas como panificadoras, a situação não seria modificada, posto que, ainda segundo as regras do CONCLA, tal atividade faria parte da classe comércio, subclasse varejo, diz que só pode dizer que o referido argumento só reforça a convicção do impugnante de que o auto de infração é absolutamente improcedente. Diz que não se pode conceituar a atividade de panificação como se fosse uma simples atividade de compra e venda de mercadorias para consumidor final (varejo) ou para o comércio (atacado), simplesmente porque uma empresa pode realizar uma atividade de panificação, e posteriormente outra atividade de comercialização para o atacado ou para o varejo, e que, está em discussão é se a mercadoria foi adquirida para panificação ou para simples comercialização no atacado/varejo. Se após a panificação a empresa destinatária vende o produto transformado no atacado ou no varejo essa é uma etapa que foge ao controle da Impugnante e, como já visto, modifica o equilíbrio na definição do MVA, que impede a aplicação da ICMS-ST no presente caso. Entende ser irrelevante a classificação do CNAE utilizada pelas empresas destinatárias, visto que o referido instituto não tem o condão de definir conceitos de direito comercial ou privado, nem, tampouco, para definir a hipótese de incidência tributária. Afirma que, ainda que se admita a utilização do CNAE para a definição da incidência tributária, em um cartão de CNPJ, percebe-se que se está grafado “código e descrição da atividade econômica principal”; portanto, o CNAE não se refere ao cadastro de todas as atividades realizadas por uma empresa, tanto que no campo seguinte consta “código e descrição das atividades econômicas secundárias” assumindo que o estabelecimento pode realizar outras atividades que não aquelas descritas na atividade principal e, de certa forma, também não inseridas no campo de atividades secundárias. Diz que em consideração ao princípio da eventualidade, ainda que indevido o ICMS-ST, convém demonstrar que a alíquota aplicada para a operação está incorreta. Portanto, além da incorreta utilização de MVA de 120% (já afastada) foi aplicada indevidamente alíquota de 17% sobre o valor presumido de venda a varejo, que conforme já foi ventilado, é o resultado da soma do valor da operação própria realizada pelo remetente, acrescido dos valores de frete, IPI e demais despesas debitadas do destinatário, mais MVA do Estado destinatário. Todavia, o produto adquirido (farinha de trigo) está sujeito a incidência do ICMS pela alíquota de 7%, por se tratar de item essencial à alimentação do trabalhador. Destaca o que dispõe o Protocolo Estadual 22/85, que foi utilizado pela Fazenda Baiana para sustentar a Autuação Fiscal, transcrevendo as cláusulas terceira e quarta, além dos arts. 15 e 16 da Lei 7.014/96. Portanto, diz que, somando-se ao fato de que o impugnante não realizou a hipótese de incidência do ICMS-ST prevista no Protocolo ICM 22/85, deverá ser levando em consideração, também, o fato de que, ainda que se admita a incorreta aplicação o ICMS-ST sobre a operação realizada, jamais poderia ser obrigado a recolher os valores exigidos pela fiscalização haja vista que foram apurados com alíquota não previstas na legislação pertinente, o que torna, também, improcedente o lançamento pela ilegalidade dos critérios aplicados. Por fim, pede cancelamento e improcedência do Auto de Infração e, alternativamente, em respeito ao princípio da eventualidade, na hipótese de não ser cancelado o Auto de Infração pelas razões expostas requer seja retificado o lançamento, nos termos do art. 149, IV do CTN, aplicando-se a correta base de cálculo (já reconhecida pela Autoridade Fazendária) e alíquota legal eventualmente exigíveis à operação (7%).

Conforme Acórdão JF Nº 0233-03/10, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal julgou nulo o presente Auto de Infração, apresentando o entendimento de que ficou caracterizada ilegitimidade passiva do autuado.

Apreciando o Recurso de Ofício, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal considerou nula a decisão de primeira instância, concluindo que o autuado é o sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes a serem realizadas no Estado da Bahia, nos termos da Cláusula primeira do Protocolo 22/85. Portanto, o PAF retornou à 1ª instância para que seja proferido novo julgamento.

VOTO

O Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, em razão da falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro a dezembro de 2004, constando na descrição dos fatos, que o contribuinte atua no ramo de farinha de trigo e não efetuou a retenção do ICMS Substituição Tributária em relação às Notas Fiscais do ano de 2004.

Trata-se de contribuinte do Estado do Rio de Janeiro, que realizou operações de saídas de farinha de trigo para contribuintes do Estado da Bahia, tendo sido intimado a comprovar os recolhimentos referentes aos exercícios de 2004 a 2009, em atendimento ao Protocolo ICM 22/85, que dispõe sobre a Substituição Tributária nas operações com farinha de trigo, tendo como signatários os Estados da Bahia, Espírito Santo e Rio de Janeiro.

De acordo com a Cláusula primeira do Protocolo ICM 22/85, nas operações interestaduais com farinha de trigo, entre contribuintes situados nos Estados signatários do mencionado Protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) correspondente às operações subsequentes, realizadas por estabelecimentos atacadistas ou varejistas.

O autuado alegou que as empresas destinatárias industrializam a farinha de trigo porque exercem a atividade de panificação, e que esta atividade não pode ser considerada atacadista ou varejista. Diz que os produtos comercializados são embalagens que têm entre 25 e 50 quilogramas de farinha de trigo, volume este só comercializado para atividades industriais. Portanto, afirma que os produtos comercializados foram destinados a empresas que beneficiam a farinha de trigo transformando-a em pizzas, pães, bolos, bolachas, biscoitos, tortas, massas em geral, e que não existe a menor possibilidade de enquadrar esta operação como sujeita ao regime da Substituição Tributária, considerando o produto que deve ser necessariamente beneficiado e revendido para o consumidor final.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que o defendente realizou operações comerciais com cinco contribuintes do Estado da Bahia, que apresentam as seguintes atividades econômicas: comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, comércio varejista de produtos alimentícios em geral, comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios, comércio atacadista de farinhas, amidos e féculas, padaria e confeitaria com predominância de revenda.

Os dados cadastrais registrados nesta SEFAZ encontram-se às fls. 59 a 68 do presente PAF, se referem às seguintes empresas destinatárias das mercadorias objeto da autuação fiscal: AGAPE DISTRIBUIDORA DE ESTIVAS LTDA., GELSONIMAR CAETANO, JOSÉ ANTÔNIO RIBEIRO VALADARES, FERNANDA SANTOS BOAVENTURA SILVA e PAULICEL PAULISTA COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

Conforme registrado no Acórdão CJF Nº 0397-11/10, o Protocolo ICM 22/85 não foi denunciado pelo Estado da Bahia, por isso, continua sua eficácia plena entre os Estados dele signatários, constando expressamente no Anexo 86 do RICMS/BA. Assim, inexistente ilegitimidade passiva do autuado que, nos termos do Protocolo ICM 22/85, é o sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em relação às operações subsequentes a serem realizadas neste Estado, relativamente às vendas de farinha de trigo para contribuintes deste Estado.

Quanto à base de cálculo, as cláusulas terceira e quarta do Protocolo ICM 22/85 estabelecem que o imposto retido pelo contribuinte substituto deve ser calculado mediante aplicação da alíquota para as operações internas sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente, deduzindo-se o valor do imposto correspondente à operação do próprio fabricante. Na ausência do preço máximo de venda fixado pela autoridade federal competente, foi aplicada no cálculo do imposto exigido no presente lançamento, a margem de valor adicionado (MVA) de 76,48%, conforme os demonstrativos de fls. 691 a 741. Portanto, não acato a alegação defensiva de que houve equívoco no cálculo do imposto exigido, relativamente à alíquota utilizada.

Considerando que a exigência fiscal está amparada no Protocolo ICM 22/85 e que os cálculos foram refeitos pelos autuantes retificando a MVA aplicada para 76,48%, o débito apurado ficou reduzido para o valor de R\$258.263,47, conforme demonstrativo de fls. 69 a 74 do PAF. Acato o novo levantamento elaborado pelos autuantes e concluo pela redução do débito nos novos valores apurados com a retificação da MVA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298932.0003/09-4**, lavrado contra **MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$258.263,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR