

PROCESSO - A. I. Nº 298932.0003/09-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S.A.
RECORRIDOS - MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0037-03/11
ORIGEM - IFEP COMÉCIO
INTERNET - 30/03/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0056-12/12

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 3ª JJF que julgou Parcialmente Precedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 21/12/2009, exige ICMS no valor total de R\$343.087,59, acrescido da multa de 60%, tudo em decorrência da falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, 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.

Na descrição dos fatos, o autuante informa que o contribuinte atua no ramo de farinha de trigo, e que 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. Informa também o autuante que o contribuinte pagou, em julho de 2004, um Auto de Infração no qual recolheu o valor de R\$5.454,50, o que faz remanescer o valor de R\$343.087,59, a título de ICMS Substituição Tributária no ano de 2004.

O presente PAF, em primeiro julgamento de primeira instância, conforme Acórdão JJF Nº 0233-03/10, declarou a nulidade da autuação com o fundamento de que havia ficado caracterizada a ilegitimidade passiva do autuado. Submetido o PAF à segunda instância, os julgadores da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal entenderam nula a Decisão da instância de piso, concluindo que o autuado é sim sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes a serem realizadas no Estado da Bahia, tudo com fundamento na Cláusula Primeira do Protocolo 22/85.

Diante da Decisão exarada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, os autos retornaram à 3ª Junta de Julgamento Fiscal para novo julgamento, o que se fez, conforme acórdão em epígrafe. Nesse sentido, a 3ª Junta, após análise das peças processuais, proferiu Decisão, abaixo transcrita, pela parcial procedência da autuação, tudo para exigir do autuado o

pagamento do imposto no valor de R\$258.263,47, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso I, “e”, da Lei nº 7.014/96.

Segue abaixo transcrição do voto proferido pelo ilustre relator da 3ª JF, *in verbis*:

“O Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, em razão da falta de retenção do ICMS, e o consequente 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.”

A 3ª JF, em razão de haver desonerado o contribuinte e em atenção ao disposto no art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00, recorre de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Em face da Decisão proferida pela 3ª JF que julgou o Auto de Infração procedente em parte, o contribuinte retorna aos autos, fls. 152/166.

Tratando da natureza jurídica da substituição tributária e da não-incidência da previsão protocolar pela não realização do fato impositivo, transcreve a Cláusula Primeira do Protocolo 22/85, para dizer que a regra trata de operações interestaduais realizadas entre estabelecimento industrial e estabelecimento atacadista ou varejista, e nesta condição, a análise da norma não pode ser simplista, pois, quando o Protocolo menciona a atividade de destino como sendo de natureza atacadista ou varejista, não está pretendendo limitar-se à análise do cartão CNPJ da empresa, ou a atividade preponderante do estabelecimento.

Diz que o instituto da substituição tributária está prevista no art. 121 do CTN, que diz em seu inciso II que o *“Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ... responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”*.

Diz que a Lei Complementar determina que a substituição da responsabilidade pelo recolhimento dos tributos é matéria a ser tratada através de lei, o que exige a observância do princípio da legalidade estrita. Nessa mesma esteira, assevera que, além da necessária observação ao princípio da legalidade expressa, a rigor do art. 128 do CTN, deve estar definitivamente estabelecido o vínculo da operação entre o substituto e o contribuinte substituído, o que in casu, não se verifica com clareza, haja vista que não é possível definir qual o produto final que será produzido pela empresa destinatária através da industrialização da farinha de trigo na operação subsequente, o que torna difícil a aplicação da cláusula terceira do Protocolo 22/85. Frisa que *“não foi comercializada, pelos adquirentes do recorrente, a farinha de trigo in natura, mas sim produtos oriundos de processo de panificação que utilizam essa farinha em sua composição”* e, nesta circunstância, tributar operação que não se conhece, além de ferir o princípio da legalidade, torna o ato anulável pela falta de motivação, finalidade e moralidade.

Diz que contrariando a sistemática da substituição tributária, incidente sobre produtos industrializados e prontos para o consumo, todos os produtos comercializados pelo recorrente são destinados a empresas que beneficiam a farinha transformando-a em pizza, pães, bolos, bolachas, biscoitos, tortas, massas em geral, etc., inexistindo qualquer possibilidade de sujeição de tais operações à substituição tributária, até porque todas as empresas destinatárias das operações autuadas realizam a panificação como uma de suas atividades.

Discorre a respeito do Código e Descrição da Atividade Econômica, concluindo que se mostra absurda a delimitação das atividades de uma empresa a uma única informação, como se o CNAE fosse o aspecto definidor do contribuinte de algum tributo. Nesta senda, entende que os destinatários das mercadorias que produz devem ser considerados conforme atividades realizadas de fato e de direito, de acordo com seu objeto social, frisando a importância da identificação da natureza da atividade a que está vinculada a operação de transferência de mercadoria no caso concreto.

Trata do conceito de produto industrializado, reproduzindo o art. 46 do CTN e citando a doutrina, para asseverar que independentemente do nome dado à operação subsequente (panificação, industrialização, etc.), deflui-se que a atividade não corresponde a comércio atacadista ou varejista, o que torna nulo o Auto de Infração em razão da ausência de motivação a ensejar a aplicação do instituto da substituição tributária para operações objeto da autuação, bem como da não realização da hipótese de incidência do ICMS-ST, estabelecida pelo Protocolo ICM 2/85.

Insurge-se contra o que entendeu por aplicação incorreta da alíquota do imposto. Frisa que a redução da MVA, in casu, apesar de correta, é insuficiente, pois, a Fiscalização aplicou para a operação em debate – valor presumido das vendas no varejo, alíquota de 17%, quando a alíquota prevista pela legislação é de 7%, *“por se tratar de item essencial à alimentação do trabalhador”*. Cita as Cláusulas terceira e quarta do o Protocolo 22/85 e os artigos 15 e 16 da Lei nº 7.014/96.

Por fim, pugna pelo recebimento, conhecimento e Provimento do seu Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o Auto de Infração, em razão da inexistência de obrigação fiscal do recorrente perante o Estado da Bahia no que concerne ao recolhimento do ICMS-ST nas operações de venda de farinha de trigo em questão. Alternativamente, na hipótese de não ser afastada a incidência do ICMS-ST, requer seja retificado o lançamento, nos termos do art. 149, IV do CTN, aplicando-se a alíquota de 7%.

A PGE/PROFIS, fls. 177/179, em Parecer firmado pela Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, referindo-se à exigência fiscal tratada nos autos que cobra do recorrente ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações de saídas de farinha de trigo do Rio de Janeiro para contribuintes localizados no Estado da Bahia, diz que o cerne da questão está na alegação do recorrente de que as empresas destinatárias industrializam a farinha de trigo porque exercem a atividade de panificação, não podendo ser consideradas atacadistas ou varejistas.

Diz que na informação fiscal, o autuante dá conta de que o recorrente realizou operações com cinco empresas contribuintes do Estado da Bahia, todas com atividades econômicas de comércio atacadista e comércio varejista, consoante dados cadastrais das respectivas empresas colacionados às fls. 59/68. Nesse sentido, entende a ilustre parecerista que está correta “a adequação da legislação tributária à hipótese de incidência prevista no lançamento em apreço”.

Quanto à pretensão do recorrente de que seja considerada a alíquota de 7% para as operações motivadoras do Auto de Infração, por via da aplicação da regra estatuída no art. 16, I, da Lei 7.014/96, transcreve as cláusulas terceira e quarta do Convênio ICM 22/85, tudo para afirmar que foi aplicada a alíquota prevista para as operações internas com farinha de trigo, qual seja de 17%, não sendo aplicável a hipótese prevista no artigo acima citado, como pretende o recorrente.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, aduzindo que os argumentos do recorrente não são suficientes para modificar a Decisão combatida.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Recurso Voluntário)

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 3ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0037-03/11 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o Recurso Voluntário em apreciação à discussão promovida pelo Auto de Infração que exige ICMS em decorrência da falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Em apertada síntese, a tese de recursal tem essência no entendimento do recorrente de que as empresas destinatárias da mercadoria objeto da autuação industrializam a farinha de trigo porque exercem a atividade de panificação, não podendo ser consideradas atacadistas ou varejistas, frisando por oportuno, que a dita farinha de trigo não foi comercializada *in natura* pelos adquirentes do recorrente, tendo sido, pois, utilizada em processo de panificação. Por outro, o fundamento da Decisão recorrida está no fato de que as empresas destinatárias da mercadoria farinha de trigo, em sua maioria, têm como atividade econômica principal o comércio atacadista e varejista de produtos alimentícios, além da própria fundamentação legal estabelecida na Cláusula primeira do Protocolo ICM 22/85.

Bem, o fato é que apesar de razoável a afirmativa do recorrente de que a farinha de trigo objeto da autuação, não foi comercializada “*in natura*” pelos seus adquirentes, tendo sido utilizada em processo de panificação, o que resta demonstrado é que a atividade econômica de quase todas as Empresas adquirentes remete à Cláusula primeira do Protocolo ICM 22/85, que diz textualmente

que “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**” (grifo do relator). Nesse diapasão, vejo que dentre os estabelecimentos destinatários das mercadorias que deram azo à autuação, apenas a Empresa “*Fernanda Santos Boaventura Silva ME*”, tem como atividade econômica principal “4721102 - padaria e confeitaria com predominância de revenda”, aqui entendido como estabelecimento industrial. Todas as demais empresas destinatárias das mercadorias se enquadram na condição de atacadista e varejista.

Isto posto, à luz dos preceitos contidos na Cláusula primeira do Protocolo ICM 22/85, e considerando que no caso em discussão a referida regra exclui os estabelecimentos industriais do alcance do ICMS, entendo que a infração subsiste parcialmente, mantendo-se a exigência fiscal sobre as operações cujos destinatários são aqueles enquadrados na condição de estabelecimentos atacadistas e varejistas. Por isso mesmo, quanto a essas operações, não há que se discutir o cometimento da infração fiscal.

De outra banda, quanto às operações que envolvem estabelecimentos industriais, não há como subsistir a autuação como pretende o fisco, haja vista que a legislação as exclui da incidência do ICMS. Por tudo isso, reduzo o valor da exigência fiscal contida na infração 1 de R\$258.263,47 para R\$248.430,29.

Quanto à suposta aplicação equivocada da alíquota de 17% quando deveria ser de 7% sobre as operações que motivaram a lavratura do Auto de Infração em apreço, entendo que a regra estatuída pelo Convênio ICM 22/85 e que regula as operações em questão de maneira específica, estabelece claramente, nas cláusulas terceira e quarta do referido convênio que a alíquota aplicável às ditas operações com farinha de trigo é a alíquota interna, ou seja, 17%.

Pelo exposto, com fundamento nos elementos colacionados aos autos deste PAF e considerando que não foram trazidos elementos capazes de elidir a totalidade da acusação fiscal, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Referentemente ao Recurso de Ofício interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, vejo que a sucumbência imposta ao Estado da Bahia derivou de correção feita pelo próprio autuante no demonstrativo fiscal original, dado que o representante do fisco identificou que o percentual correto da MVA é de 76,48% e não de 120% como originalmente aplicado, haja vista que este último percentual seria aplicável às operações ocorridas até 2001. A Junta de Julgamento Fiscal acatou a correção feita pelo autuante e que redundou na redução da exigência fiscal para o valor de R\$258.263,47, Decisão essa que acompanho. Por esse motivo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, mantendo a Decisão de piso.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário)

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre Relator, quanto a sua Decisão de acatar, em parte, a alegação recursal no sentido de excluir da exigência fiscal as operações destinadas à empresa *Fernanda Santos Boaventura Silva*, por se tratar de um estabelecimento industrial.

Tal entendimento decorre da interpretação da Cláusula primeira do Protocolo ICM 22/85, o qual estabelece:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com farinha de trigo, entre contribuintes situados nos Estados signatários deste Protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias relativo às operações subsequentes, realizadas por estabelecimentos atacadista ou varejista.

§ 1º O regime de que trata este Protocolo não se aplica à transferência de mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, nem às operações entre contribuintes substitutos industriais.

No caso presente, verifica-se que a referida empresa à época dos fatos geradores, encontrava-se inscrita no cadastro da Secretaria da Fazenda tendo como atividade econômica principal “*padaria e confeitaria com predominância de revenda*” código 4721102, conforme informação constante no “Histórico de Atividades Econômicas”, emitido pelo sistema INC-Informações do Contribuinte, desta SEFAZ, fl. 67.

De acordo com o art. 5º, do RIPI, Decreto nº 4.544/02, abaixo transcrito, esta atividade não pode ser considerada industrialização, já que não ficou comprovado nos autos que os produtos alimentares preparados pela referida empresa são acondicionados em embalagem de apresentação.

Art. 5º (Dec. 4544/02) – 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.

Assim, por entender que não ficou comprovado nos autos que as operações objeto da exigência fiscal tiveram como destinatários empresas industriais, divirjo do entendimento firmado pelo nobre Relator e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298932.0003/09-4**, lavrado contra **MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$258.263,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto ao Recurso Voluntário)

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – VOTO VENCEDOR
(Quanto ao Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS