

**A. I. Nº** - 279102.0010/12-4  
**AUTUADO** - HIPER PAN DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PANIFICAÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - PÉRICLES ROCHA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 11/06/2013

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0068-05/13

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** “ANTECIPAÇÃO TOTAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTRCIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA. Item nulo. A referida multa foi aplicada sobre base de cálculo incorreta, resultante das deduções de todos os recolhimentos do contribuinte efetuados a título de antecipação total e antecipação parcial. Os regimes de apuração do ICMS da antecipação total e da antecipação parcial são totalmente distintos. O procedimento adotado pelo autuante não tem amparo na legislação de regência do ICMS. **2. CRÉDITO FISCAL.** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Item nulo. Infração vinculada ao item 1 do Auto de Infração. Aplicação incorreta, pelo autuante, dos roteiros de auditoria fiscal. As provas existentes nos autos revelam que o contribuinte adotou o regime de tributação normal para as mercadorias classificadas pelo autuante como enquadradas no regime da antecipação tributária total. Houve apropriação de crédito fiscal nas entradas e lançamento, a débito, nas operações de saídas subseqüentes. Inexistência de descumprimento de obrigação principal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS e multa, no valor total de R\$ 25.331,82, em razão do cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** – Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. E continua o autuante: *“Recolheu ICMS a menor, principalmente devido à classificação equivocada de alguns produtos considerados submetidos à antecipação parcial, quando na verdade estão relacionados no Anexo 88 do RICMS/97 e, portanto, sujeitos à antecipação tributária total. Foram deduzidos do valor da exigência fiscal todos os pagamentos efetuados a título de antecipação tributária, referentes aos períodos em que há cobrança de imposto. Em anexo seguem demonstrativos das antecipações parcial e total, demonstrativo conjunto das antecipações, relatórios de arrecadação e cópias de DAE’s de antecipação”*. Períodos mensais autuados: jul, out e nov de 2007; jan, fev, abr, mai, out e nov de 2008; jan, fev, abr, mai, jun, jul, ago, set, out, nov e dez de 2009; jan, fev, abr, mai, jun, jul, ago, set, nov e dez de 2010. Valor do item: R\$12.783,82. Multa aplicada: art. 42, II, “d” e § 1º, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 2** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária. Procedimento em desacordo com o caput

do art. 356, do RICMS/97. Em apenso acompanha demonstrativo do estorno de crédito da substituição tributária. Período autuado: fev. a dez. de 2007; jan a dez de 2008; jan a dez de 2009; jan, fev, abr, mai, jun, jul, ago, set, out, nov e dez de 2010. Valor do item: R\$12.548,00. Multa aplicada: 60% do valor do crédito estornado - art. 42, inc. VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

A peça de defesa foi apresentada no prazo legal, subscrita pelo representante da empresa e juntada às fls. 90 a 94 dos autos.

Ao discorrer sobre a Infração 1, a defesa destacou que a autoridade fiscal, ao tomar como base o conjunto das duas antecipações tributárias (total e parcial) de forma generalizada e de acordo com sua interpretação da legislação vigente para o período, não delimitou quais produtos e seus respectivos códigos foram objetos de equívocos por parte da empresa. Por isso, no seu “Demonstrativo da Antecipação Total”, foram relacionados todos os produtos comercializados pela empresa que, segundo o próprio auditor, estariam enquadrados no Anexo 88, do RICMS/97 e, portanto, sujeitos à substituição tributária.

Disse em seguida que o ponto de divergência neste demonstrativo se dá em relação aos produtos especificados abaixo, os quais, no entendimento da empresa, não se enquadram no dispositivo legal citado, a saber:

COD. PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM	MEDIDA
5662	PAO DE FORMA I 22X48	39232190	ML
1173	MIST PAO QUEIJO 1KG MAURI	19012000	CX
2957	MIST P LIGHT AVEIA 2X5KG MAURI	19012000	CX
2787	MIST PAO DE BATATA 1KG MAURI	19012000	CX
1195	MIST PAO QUEIJO 1KG FLEIS	19012000	CX
5932	MISTURA PAO DE LO 4KG FLEIS	19012000	SC
5954	MIX PAO LIGHT CENTEIO CX 2SC 5KG	19012000	CX
5948	MIX PAO LIGHT INTEGRAL CX 2SC 5KG	19012000	CX
5960	MIX PAO LIGHT LINHACA CX 2SC 5KG	19012000	CX
3789	MIX PAO 7 GRAOS 2X5KG FLEISCH	19012000	CX
6224	MIX PAO LIGHT BRANCO CX 2SC 5KG	19012000	CX
2941	MIST P LIGHT CENTEIO 2X5KG MAURI	19012000	CX

Estes seriam os produtos, que segundo o autuante, teriam sido objeto de “classificação equivocada” por parte da empresa no momento da antecipação do imposto e que implicaram na infração em questão, pois estariam enquadrados no item 11.3 do inciso II do art. 353 e no item 11.1 do Anexo 88, do RICMS/97.

Sobre estes dois dispositivos, a defesa observa que o primeiro prevê a substituição tributária por antecipação para o produto *mistura de farinha de trigo - NCM 1901.20.00 (não se inclui neste subitem mistura para bolo)*, enquanto o segundo dispositivo, em consonância com o primeiro, prevê que *no lançamento do ICMS no momento da entrada de farinha de trigo em grão ou mistura de farinha de trigo do exterior ou de unidade federada não signatária do Prot. ICMS 46/00* deverá ser utilizada a MVA de 76,48%.

A defesa argumenta então que a simples denominação “mistura de farinha de trigo” deixa margens para interpretações diversas. E questiona: como definir se os produtos especificados acima são ou não considerados mistura de farinha de trigo, tal qual prevista no anexo 88 do RICMS/BA?

A defesa ressaltou que a empresa autuada sempre seguiu o disposto no parágrafo único da cláusula 1ª do Protocolo ICMS 46/2000, no qual consta que “*para efeitos deste protocolo, considera-se mistura de farinha de trigo o produto cuja composição final possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo*”, critério que não é aplicável aos produtos em questão, pois todos apresentavam percentuais abaixo deste valor ou não apresentam percentual algum, ou seja, não poderiam ser classificados como misturas de farinha de trigo e, por isso, no entendimento da impugnante, não estariam sujeitos à substituição tributária.

Além disso, frisou a defesa, o fato de os produtos terem suas NCM's presentes nos dispositivos legais citados anteriormente não é condição suficiente para serem enquadrados, já que, normalmente, a orientação dada pela própria SEFAZ-BA é o de que “*para o correto*

*enquadramento de um produto no regime de substituição tributária, é necessário que tanto a sua denominação quanto a classificação fiscal (código NCM) estejam contidas na legislação pertinente, ou seja, caso a NCM seja a prevista na norma, mas a descrição do produto não corresponda ao que está escrito no dispositivo legal, não se aplica a substituição tributária”.*

Disse que o autuante não considerou nenhum dos critérios citados acima ao classificar, por exemplo, o produto “MISTURA PAO QUEIJO 1KG MAURI – código 1173”, em cuja composição nem se quer há farinha de trigo como ingrediente, pois o produto é composto principalmente por fécula de mandioca e amidos. Observou que o entendimento adotado pela empresa tem sido o mesmo acolhido por todos os contribuintes baianos que comercializam com estes mesmos produtos, ou seja, entradas com antecipação parcial do imposto e saídas posteriores tributadas, fato perceptível a partir da observação de fatores como médias de preços e baixas margens de lucro praticadas, sem que se tenha conhecimento de qualquer autuação fiscal dentro deste contexto.

Neste sentido, destacou que o ilustre fiscal se equivocou na identificação de determinadas mercadorias, ao enquadrá-las indevidamente como sujeitas ao regime de substituição tributária.

Observou ainda que em relação aos demais produtos descritos no “Demonstrativo da Antecipação Total” e não citados peça de defesa efetuou o recolhimento de ICMS, conforme pode ser atestado nos DAE’s relacionados aos respectivos períodos.

No tocante à segunda infração, a defesa argumentou que a mesma deriva dos procedimentos adotados pela empresa para os produtos especificados anteriormente, para os quais houve a utilização do crédito de ICMS na aquisição. Portanto, os mesmos argumentos apresentados para a primeira infração se aplicariam a esta imputação. No entendimento da empresa, estes produtos, pelas suas características, não estariam inseridos no Anexo 88 do RICMS/97, razão pela qual *os créditos fiscais por ela utilizados na entrada, bem como os débitos de ICMS das saídas posteriores, são válidos e devidos*. Logo, para a defesa, o procedimento previsto no caput do art. 356 do RICMS não poderia ter sido aplicado, posto que não são cabíveis os estornos de crédito apontados pelo ilustre fiscal no seu “Demonstrativo do Estorno de Crédito da ST”, anexo ao Auto de Infração.

Diante das justificativas expostas, a defesa pediu a este CONSEF a decretação de Improcedência do Auto de Infração e o consequente cancelamento das multas aplicadas.

Prestada a Informação Fiscal, inserida às fls. 106 a 110, do PAF.

O autuante registrou inicialmente que a Infração 1 contém a exigência de imposto recolhido a menor na apuração da autuada da antecipação tributária referente a mercadorias submetidas à substituição tributária, na forma do art. 353, II, do RICMS/97. Frisou que a autuação tem por motivação o fato da empresa não considerar diversos produtos classificados como “mistura de farinha de trigo”, utilizados na fabricação de pães, na condição de mercadorias sujeitas à antecipação tributária total. Teria a empresa, no caso concreto, se creditado do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição e efetuado o pagamento da antecipação tributária parcial. Este fato resultou provado nos registros efetuados no livro de Entradas de Mercadorias do contribuinte e foi detalhado nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração.

Em seguida o autuante consignou que a impugnante incorreu em equívoco, fazendo confusão entre antecipação tributária total e parcial. Frente a essa circunstância o autuante afirma que adotou uma metodologia de cálculo *“o mais benéfica possível para o contribuinte”, elaborando um demonstrativo conjunto das antecipações, com o intuito de que todos os valores recolhidos a este título pudessem ser aproveitados, ou seja, deduzidos*. Em resumo: o autuante confrontou a soma de todas as antecipações (parcial e total), apuradas, com o total recolhido pelo contribuinte. Após esse confronto a diferença de ICMS apurada não foi objeto de cobrança, pois foi aplicada a multa de 60% sobre a divergência, pelo fato da saída posterior ter sido efetuada com tributação normal do imposto.

Disse que se não fizesse esse confronto de valores, o montante devido a título de antecipação total seria muito elevado, pois o contribuinte não efetuou qualquer recolhido, por ST, nas aquisições de produtos classificados como “mistura de farinha de trigo”. Disse ainda que a empresa ao dar tratamento normal a essas mercadorias recolheu tão somente a antecipação parcial na entrada, sem inclusão da MVA, tributando normalmente a saída subsequente.

A título de exemplo citou a NF-e 12359, emitida em 07/01/2010, pela empresa AB BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., CNPJ nº 60.934.551/0004-05, indústria localizada em S. Paulo e principal fornecedora da empresa autuada. Destacou que a classificação fiscal dada ao produto pelo fabricante no referido documento fiscal foi a NCM 1901.20.00, correspondente à nomenclatura “mistura de farinhas de trigo”, descrita no item 11.3, do inc. II, do art. 353, do RICMS/97. Transcreveu na peça informativa a citada norma.

Contesta a tabela inserida na impugnação, com o descritivo dos produtos elaborado pela defesa, afirmando que o primeiro item refere-se à “pão de forma”, mercadoria que não foi objeto de antecipação total pela empresa. Declarou que a NCM utilizada pela autuada foi a de nº 39232190, que se refere a “embalagens plásticas” e que nada tem haver com o produto, por este estar enquadrado no item 11.4.2, do inc. II, do art. 353, do RICMS/97, correspondente à NCM 1905.

No que se refere ao produto “Mistura Pão Queijo 1 kg Mauri”, que a autuada informa ser composto por fécula de mandioca e amidos e não por farinha de trigo, o autuante fez menção à NF-e 72, de 20/08/2009, do mesmo remetente. Neste documento constaria que o produto em análise tem a mesma classificação para todas as misturas destinadas à preparação de produtos de padaria, de NCM 1901.20.00 – portanto, seria mais um tipo de “mistura de farinha de trigo”.

Ainda com relação à Infração 1, o autuante destacou que na ação fiscal não foi exigido imposto de todos os produtos listados no demonstrativo da antecipação total. Foram listados, no referido demonstrativo, todos os produtos adquiridos pela autuada, sujeitos à antecipação total com o respectivo imposto apurado, para se fazer o confronto dos valores devidos com os valores mensais recolhidos.

No tocante à Infração 2, o autuante disse que a citada imputação é uma decorrência da Infração 1, visto que o RICMS não permite que produtos enquadrados no regime de substituição tributária possam gerar crédito fiscal para seus adquirentes. Transcreveu a norma contida no art. 356, do Regulamento que vedaria ao direito à apropriação do crédito.

Finalizou a peça informativa pedindo pela manutenção “*in totum*” do lançamento fiscal.

## VOTO

O item 1 do Auto de Infração em exame contempla a seguinte acusação: “*Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente*”.

Em complementação o autuante declarou na peça acusatória que o contribuinte: “*Recolheu ICMS a menor, principalmente devido à classificação equivocada de alguns produtos considerados submetidos à antecipação parcial, quando na verdade estão relacionados no Anexo 88, do RICMS/97 e, portanto, sujeitos à antecipação tributária total. Foram deduzidos do valor da exigência fiscal todos os pagamentos efetuados a título de antecipação tributária, referentes aos períodos em que há cobrança de imposto. Em anexo seguem demonstrativos das antecipações parcial e total, demonstrativo conjunto das antecipações, relatórios de arrecadação e cópias de DAE's de antecipação*”. Períodos mensais autuados: jul, out e nov de 2007; jan, fev, abr, mai, out e nov de 2008; jan, fev, abr, mai, jun, jul, ago, set, out, nov e dez de 2009; jan, fev, abr, mai, jun, jul, ago, set, nov e dez de 2010. Valor do item: R\$ 12.783,82. Multa aplicada: art. 42, II, “d” e § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Adentrando no exame da Infração 1, chamou-nos a atenção a sistemática de cálculo adotada pelo autuante para quantificar os valores da penalidade. Foram incluídas no cálculo da infração todas as antecipações efetuadas pelo contribuinte, a total e a parcial, considerando os recolhimentos efetuados pela empresa sob essas duas rubricas. O autuante reclassificou as mercadorias que no seu entendimento estariam enquadradas no regime da Substituição Tributária (ST), calculando, em seguida, o ICMS-ST, e deduzindo os valores pagos a título de antecipação parcial e antecipação total incidente sobre as mesmas. Apurou as diferenças que deveriam ter sido recolhidas, após o abatimento dos valores pagos sob as duas formas de antecipação. Sobre o resultado aplicou a multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014.

O autuante, na informação fiscal, declarou ter adotado uma metodologia de cálculo “*o mais benéfica possível para o contribuinte, elaborando um demonstrativo conjunto das antecipações, (total e parcial), com o intuito de que todos os valores recolhidos sob essas duas formas pudessem ser aproveitados, ou seja, deduzidos*”. Em resumo: o autuante apurou a soma de todas as antecipações (parcial e total), com o total recolhido pelo contribuinte. Após esse confronto, a diferença de ICMS apurada não foi objeto de cobrança de imposto, sendo aplicada, entretanto, a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96. O argumento para a aplicação da multa foi o fato das saídas posteriores das mercadorias terem sido efetuadas com tributação normal do imposto.

De plano, observo que a sistemática de cálculo adotada pelo Auditor Fiscal não tem amparo na legislação de regência do ICMS. Jamais o autuante poderia fazer deduções entre o ICMS recolhido a título de antecipação parcial com o ICMS recolhido a título de antecipação total, com encerramento da fase de tributação.

Nas operações submetidas ao regime de recolhimento pela antecipação parcial, não há encerramento da fase de tributação nas etapas subsequentes de circulação, admitindo-se o direito ao creditamento do ICMS para dedução com o débito apurado na conta corrente fiscal na operação seguinte de saída. Na antecipação parcial ICMS é recolhido pelo regime normal de apuração.

Já nas operações submetidas ao regime de ST, que implicam no encerramento da fase de tributação, não há o direito de apropriação do crédito fiscal na conta corrente do ICMS, e as etapas subsequentes de circulação da mercadoria não são mais tributadas, visto que o imposto é recolhido integralmente até o consumidor final. Somente em situações excepcionais as mercadorias submetidas ao regime da ST reingressam no regime de tributação normal do imposto.

No ICMS, os regimes de tributação da antecipação parcial e da antecipação tributária total são totalmente distintos e excludentes. Eles não são compensáveis entre si.

Em decorrência, o procedimento adotado pelo autuante, de fazer deduções entre recolhimentos de ICMS efetuados a título de antecipação parcial e antecipação total, configura erro insanável. Os atos de fiscalização são nulos de pleno direito. Decreto de ofício a nulidade do item 1 do Auto de Infração.

A Infração 2 é decorrente da Infração 1. Trata-se de glosa de crédito fiscal sobre as operações de aquisição de mercadorias consideradas pelo autuante enquadradas no regime da ST, mas que foram submetidas, pelo contribuinte, ao regime de tributação normal.

No Auto de Infração a autoridade fiscal expressamente consignou que as mercadorias foram submetidas ao regime de tributação normal, aplicando a penalidade lançada no item 1, mas com abatimento indevido de parcelas recolhidas da antecipação total com parcelas da antecipação parcial, o que acarretou a decretação da nulidade. Neste caso não há como subsistir a imputação de crédito indevido. Houve erro do autuante na aplicação do roteiro de auditoria fiscal. Em tese, a situação dos autos ensejaria a imputação da penalidade prevista no art. 42, inc. VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, correspondente a 60% do valor do crédito indevidamente apropriado.

Neste caso, o órgão julgador não pode alterar o lançamento de ofício, para modificar a acusação fiscal. Considerando que este segundo item da autuação é decorrente do primeiro, que foi

declarado nulo, anulo também a infração 2, recomendado que a autoridade fiscal determine a renovação do feito a salvo das falhas apontadas.

Ademais, se a Infração 1 fosse considerada válida, a imputação de crédito indevido, que compõe a Infração 2, seria totalmente incompatível com aquela. Elas são totalmente excludentes. Na Infração 1, houve a aplicação da multa percentual de 60% do valor do imposto que deixou de ser antecipado, por ocasião das entradas de mercadorias enquadradas no regime da ST. O pagamento do imposto dessas mercadorias foi realizado por ocasião das saídas subsequentes, na sistemática do regime normal de apuração do ICMS, resultante do confronto entre débitos e créditos. Já na Infração 2, foi exigido o estorno de crédito fiscal de ICMS das mesmas mercadorias que não foram antecipadas, mas cujas saídas se realizaram com tributação normal do imposto.

O pressuposto para a aplicação da penalidade de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, é que o crédito fiscal utilizado de forma incorreta ou indevida não tenha acarretado descumprimento de obrigação principal. Vejamos o texto da norma definidora da sanção:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

*(...)*

Foi exatamente à situação acima descrita que se verificou no caso concreto. As mercadorias enquadradas pelo autuante no regime de substituição tributária, na condição de “mistura de farinha de trigo” – NCM 1901.20.00, foram tributadas normalmente. Isto ocorreu por ocasião das entradas, por conta da antecipação parcial e nas saídas subsequentes, via tributação normal, com destaque do ICMS. As mercadorias foram tributadas, portanto, em sistemática de apuração distinta da apurada pelo autuante, mas não houve, no caso concreto, descumprimento de obrigação principal. O crédito tributário foi satisfeito pelo contribuinte, via regime normal de apuração do ICMS.

Por isso a Infração 2 deve ser afastada, por se encontrar também contaminada por vício insanável. O autuante aplicou de forma incorreta os roteiros de auditoria fiscal.

Isto posto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração. Represento à autoridade fiscal competente para que renove a ação fiscal a salvo das falhas apontadas.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **279102.0010/12-4**, lavrado contra **HIPER PAN DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PANIFICAÇÃO LTDA**. Representa-se à autoridade fiscal competente para que renove a ação fiscal a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR