

**PROCESSO** - A. I. Nº 278937.1202/12-1  
**RECORRENTE** - COCEAL – COMERCIAL CENTRAL DE AÇÚCAR E CEREAIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0101-03/13  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 28/03/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO C.J.F. Nº 0061-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS QUALIFICADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. É industrial qualquer operação que modifique a apresentação do produto pela colocação de embalagem, com exceção do acondicionamento destinado ao transporte (art. 4º, IV, RIPI c/c art. 2º, § 5º, IV, RICMS/1997). Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão originária do Acórdão 3ª JF nº 0101-03/13, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 07/12/2012 para exigir ICMS no valor histórico de R\$514.196,10, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo especificadas.

INFRAÇÃO 01 – Falta de recolhimento, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Período de janeiro a dezembro de 2008. R\$428.779,09 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

Consta da descrição dos fatos que:

*“o autuado apesar de ter como atividade principal o código 4637102 – Comércio Atacadista de Açúcar, realiza de forma quase que exclusiva a atividade industrial, pois o mesmo adquire o açúcar em sacos de 50kg procede a transformação do produto original e revende em sacos com pesos de 1 e 2 kg. Ao deixar de observar a determinação legal do art. 355, inciso III do RICMS-BA/97, que veda a antecipação do ICMS quando destinado a estabelecimento industrial o autuado utiliza a base cálculo bastante inferior do que aquela encontrada na saída do produto transformado, provocando imenso prejuízo à Fazenda Pública Estadual, conforme infrações 01 e 02”.*

INFRAÇÃO 2 – Falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes nas vendas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro a dezembro de 2008. R\$85.417,01 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei 7.014/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide na Pauta de 17/04/2013 (fls. 395 a 402), decidindo pela Procedência por unanimidade, nos termos a seguir transcritos.

*“O Auto de Infração cuida da falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, regularmente escrituradas - infração 01 e da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas e subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado - infração 02.*

*As duas infrações têm origem conexa, uma vez que decorreram do entendimento do impugnante de que, ao adquirir de usina produtora de açúcar em saco de 50kg para processar o empacotamento em embalagens de 1kg e 2kg destinados a venda ulterior, sua atuação na operação como se fosse como um estabelecimento atacadista adquirindo a mercadoria com o imposto recolhido antecipadamente pelas usinas remetentes das mercadorias.*

*Em sua defesa, para refutar a acusação fiscal o sujeito passivo, com base no art. 2º, §5º, inciso IV, do RICMS-*

*BA/97, argumentou que a simples embalagem não se constitui processo industrial, e que por isso, no presente caso descabe a aplicação do inciso III do art. 355 do RICMS-BA/97, por não se considerar seu estabelecimento industrial e pelo fato do açúcar, nas operações em questão, não se constituir matéria-prima, conforme prevê o inciso I do art. 226 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI. Afiançou também que as usinas que remeteram o açúcar procederam de forma correta ao efetuar a retenção do imposto, tendo em vista que o produto consta do item 12 do inciso II do art. 353 do RICMS-BA/97. Em suma, esta foi a linha de argumentação adotada pelo impugnante para rechaçar a acusação fiscal que alicerça o Auto de Infração.*

*De início se constata que o fundamento da argumentação do autuado não se reveste de fidedignidade com o exposto teor da norma regulamentar invocado. Eis que, a natureza e a complexidade do processo de industrialização adotado pelo RICMS-BA/97 advém do inciso IV do art. 4º do RIPI que, nitidamente especifica que qualquer operação, dentre outras, que modifique a apresentação do produto pela colocação de embalagem, excepcionando apenas quando a embalagem ou acondicionamento se destinar apenas ao transporte. É o que se depreende nitidamente da interpretação desse dispositivo regulamentar a seguir reproduzido.*

*“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):*

*[...]*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);”*

*No que tange ao processo “simples embalagem de apresentação de produto primário” excepcionado no inciso IV do §5º do art. 2º, a seguir reproduzido, não deve prosperar como arrimo à pretensão do autuado na tentativa de transfigurar o caráter industrial de suas operações, pelo simples fato de o açúcar não se tratar de produto primário. Ora, é sabido que “produto primário” é terminologia largamente empregada exclusivamente para os produtos agrícola e minerais in natura, gêneros de produtos que indubitavelmente não inclui o açúcar.*

*“Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*[....]*

*§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:*

*[....]*

*IV - acondicionamento ou reacondicionamento, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria;*

*Logo, com base nos dispositivos legais acima enunciados, é indubitável, que as operações realizadas pelo impugnante ao transformar o açúcar adquirido em acondicionamento em sacos de 50kg, impróprio para a venda no varejo, em embalagens fracionadas de 1kg e 2kg, tem natureza industrial, ao estrito teor legislação pertinente.*

*Portanto, pela natureza fática de suas operações, é inócuo o fato de constar sua atividade com sendo de atacadista no cadastro do ICMS. Muito menos importante é também a ocorrência da retenção indevida do imposto procedida pelo remetente industrial, possivelmente, por não ter sido a ele informado a condição de industrial do adquirente.*

*Resta descartada, é claro existência de bis in idem, como o suscita o autuado, uma vez que se constata nos demonstrativos de apuração e de débito, fls. 07 a 96, que foram consignados como crédito todos os valores pagos antecipados e o ICMS destacado ou retidos nas notas fiscais de entrada.*

*Não deve prosperar também a tentativa de descaracterização da aplicação do inciso III do art. 355 do RICMS-BA/97, por entender o sujeito passivo que, mesmo sendo considerada sua operação como industrialização, o açúcar não se constitui matéria-prima pelo fato de não sofrer transformação alguma, isto é, ingressar e sair do processo sem alteração alguma em sua natureza organoléptica. Ora, não faz o menor sentido essa pretensão, pois, como é consabido, nos processos industriais de beneficiamento, ou nos que envolvem pouca ou nenhuma modificação na natureza do produto, a matéria-prima se confunde com o próprio produto.*

*Assim, na forma acima explicitada, constato no presente caso a consentaneidade da aplicação do inciso III do art. 355 do RICMS-BA/97, que define expressamente as operações em que não se deve fazer a retenção do imposto.*

*Convém salientar que é descabido o pleito do impugnante para aplicação da redução da base cálculo por ser o*

*estabelecimento autuado usina açucareira, condição exigida expressamente no inciso VIII do art. 87 do RICMS-BA/97, in verbis.*

*“Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*[...]*

*VIII - das operações internas com açúcar, realizadas por estabelecimento industrial situado neste Estado que se dedique à atividade de moagem de cana para produção de açúcar (usina açucareira), calculando-se a redução em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 7% (sete por cento);”*

*No tocante ao pedido do autuado para a utilização dos créditos fiscais decorrentes da aquisição de energia elétrica, material de embalagem, CIAP, fretes, conforme notas fiscais acostadas, para abatimento do valor do débito apurado, verifico que não foi carreado aos autos qualquer comprovação de que, efetivamente, esses créditos não já tenham sido utilizados, tendo em vista que o sujeito passivo opera também com vendas de produtos que não são submetidos ao regime de substituição tributária. No que diz respeito especificamente aos créditos de aquisição de energia elétrica, somente podem ser utilizados se comprovadamente gastos na atividade industrial. Ademais, como o próprio contribuinte em sede defesa, enfaticamente frisou que o açúcar entra em seu estabelecimento como açúcar e sai como açúcar, do que se pode sem esforço algum inferir que não utiliza qualquer equipamento ou máquina em sua operação de fracionamento, ou pelo menos não cuidou de demonstrar nos autos. Assim, não vislumbro qualquer consumo adicional de energia no seu processo produtivo além do consumido estabelecimento atacadista como um todo. Salvo através de comprovação inequívoca de efetiva destinação do consumo de energia elétrica para a atividade de fracionamento de embalagem do açúcar, o que não ficou demonstrado nos autos, nem sequer por amostragem. Portanto, a utilização dos créditos fiscais suscitados pelo sujeito passivo depende exclusivamente de sua iniciativa em comprovar por meio de escrituração fiscal que efetivamente ainda não utilizou os aludidos créditos. Comprovação essa imprescindível para o atendimento de seu pleito não foi, nem sequer por amostragem, carreada pelo autuado.*

*Nestes termos, também indefiro o pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo com base no art. 145 do RPAF-BA/99, por entender que não restou fundamentado seu pleito, uma vez que não carrou aos autos, nem sequer por amostragem, qualquer comprovação inequívoca de ainda não ter se apropriado dos créditos fiscais. Entendo que meras alegações não podem dá guarida ao atendimento de pedido de diligência, sob pena de procrastinação do curso normal do processo.*

*Quanto ao pedido de redução das multas por descumprimento de obrigação principal indicadas no Auto de Infração, constato que o autuado se equívoca, ao trazer a colação decisões deste Conselho em que foram acolhidos pedidos de redução de multa, pois, todos os precedentes jurisprudenciais invocados não tem correlação com o presente caso, eis que, tratam de multas por descumprimento de obrigações instrumentais. Indefiro, portanto, o pedido de redução das multas indicadas por descumprimento de obrigação principal, primeiro, por se afigurarem devidamente previstas no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “e”, da Lei 7.014/96, segundo, por faltar competência a essa Junta de Julgamento, atribuição essa expressa e legalmente estatuída para as Câmaras do CONSEF.*

*Concluo pela manutenção das infrações.*

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

O sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 414 a 429, no qual suscita preliminar de nulidade do Acórdão “a quo”, por não ter sido intimado da informação fiscal e da Decisão recorrida, assim como em virtude do indeferimento da diligência solicitada (com o fim de apurar eventuais créditos decorrentes de aquisições de embalagens, CIAP, frete, energia elétrica etc.), e da ausência de publicação da data do julgamento de primeira instância no Diário Oficial do Estado.

No mérito, afirma que o lançamento de ofício não procede, uma vez que a tributação integral do açúcar foi efetuada no estabelecimento vendedor (usina), em função de que recebeu a mercadoria com o imposto pago (art. 353, II, item 12, RICMS/1997).

Destacando que o bem adquirido não é matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, assinala às fls. 424/425 que os fatos em análise se subsumem na “exceção prevista” no art. 355, III, RICMS/1997, e que por isso não estaria sujeito à autuação, ainda que fosse estabelecimento industrial.

Em seguida, pugna pela dedução dos créditos originários de aquisições de embalagens, CIAP, frete, energia elétrica etc., requer desoneração ou redução da multa e conclui pleiteando o provimento recursal.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 439 a 442, opina pelo Não Provimento, observando preambularmente que a preliminar de nulidade deve ser rechaçada, em razão da inexistência de vícios que a legitimem.

Na informação fiscal não existem elementos novos a justificar intimação. Assim, a falta de comunicação ao contribuinte não implicou em cerceamento de direito de defesa. De idêntica forma, o indeferimento da diligência foi pertinente, em virtude da ausência nos autos, ainda que por amostragem, de documentos relativos à escrituração capazes de suscitar dúvidas.

Com referência à publicação da data do julgamento de base, a PGE (Procuradoria Geral do Estado) converteu o processo em diligência à Coordenação de Avaliação do Conselho (fls. 434/435), objetivando que a mesma fosse apensada, o que foi feito às fls. 436/437.

No que concerne ao mérito, pondera que o recorrente não carrou ao processo provas de que não utilizou os pretendidos créditos decorrentes de aquisições de embalagens, CIAP, frete ou energia elétrica, já que também opera com itens não sujeitos ao regime de substituição.

Por falta de previsão legal, o pedido de redução ou exclusão da multa não pode ser apreciado.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo da Decisão recorrida, que analisou todas as questões ventiladas na peça de defesa, o autuante e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram os ilícitos, indicando os documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos, assim como apontando o embasamento jurídico, que se mostra correto e compreensível.

A informação fiscal, de fls. 385 a 391, não trouxe elementos novos à lide. Por isso, não houve necessidade de comunicação relativa à mesma. Das fls. 408 a 411 constam os comprovantes de que a sociedade empresária foi intimada da Decisão da JJF. Portanto, restou intocado o direito de defesa do autuado, ora recorrente.

Quanto à publicação em Diário Oficial da data do julgamento de Primeira Instância, a Coordenação de Avaliação do Conselho de Fazenda, a pedido da PGE/PROFIS, juntou os devidos comprovantes às fls. 434/435.

Não foi identificada exigência em duplicidade, tampouco violação ao princípio da busca da verdade material, do devido processo legal ou quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

O pedido referente ao cancelamento ou redução da multa não pode ser apreciado, por absoluta falta de previsão legal.

Com respeito ao indeferimento do pleito de diligência, reputo o mesmo correto, já que, seja na instância de base, seja nesta, não há elementos de dúvida capazes de caracterizar a sua necessidade, o que afirmo com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/1999.

No mérito, começo por assinalar a incoerência nas alegações atinentes ao art. 355, III, RICMS/1997, que o contribuinte diz conter “*exceção*” e utiliza como fundamento para afastar a exigência do ICMS-ST (substituição tributária), muito embora tenha asseverado de forma expressa (em “*caixa alta*”), às fls. 424/425, que a mercadoria adquirida “*NÃO É DESTINADA A USO COMO MATÉRIA PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM*”, o que contraria a mencionada norma regulamentar, abaixo transcrita.

“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

(...)

*III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; (...)."*

Consoante o que foi exposto no julgamento da preliminar de nulidade, não há exigência em duplicidade e não merece guarida a argumentação de que o tributo já teria sido recolhido pelos fornecedores (usinas). Nos demonstrativos de fls. 07 a 96 foram computados a título de crédito todos os valores pagos nas etapas anteriores da circulação jurídica da mercadoria, bem como o ICMS destacado ou retido nas notas fiscais de entrada.

No que diz respeito ao requerimento de utilização de créditos decorrentes de energia elétrica, material de embalagem, CIAP e frete, efetuado com base em notas colacionadas ao PAF, ao recorrente, apesar de o mesmo não ter feito, foram ofertadas amplas oportunidades de demonstrar, ainda que por amostragem, através da sua escrituração, que não foram usados anteriormente, pois opera também com vendas de produtos não submetidos ao regime de substituição tributária.

Ademais, créditos de energia elétrica somente podem ser utilizados na atividade produtiva de indústria. O açúcar entra no estabelecimento como açúcar e sai como açúcar, do que se pode inferir que não há uso de equipamento ou máquina na operação de fracionamento; seguramente o autuado não cuidou de demonstrar isso nos autos. Assim como o julgador de base, não vislumbro consumo adicional de energia no processo produtivo além daquele típico de atacadistas.

Por fim, convém destacar que é industrial qualquer operação que modifique a apresentação do produto pela colocação de embalagem, com exceção do acondicionamento destinado ao transporte (art. 4º, IV, RIPI c/c art. 2º, § 5º, IV, RICMS/1997).

*"RIPI, art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (IV -) a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria; (...)."*

*"RICMS/1997, art. 2º, § 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como (IV -) acondicionamento ou reacondicionamento, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria".*

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278937.1202/12-1**, lavrado contra **COCEAL – COMERCIAL CENTRAL DE AÇÚCAR E CEREAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$514.196,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas "a" e "e", da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR