

A. I. Nº - 269369.0931/14-9
AUTUADO - MAXBOM SUPERMERCADO LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO FISCHBORN
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 22/10/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0222-03/14

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Fato não contestado. 2. LIVROS FISCAIS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA INDEVIDA. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS DEVIDAMENTE ESCRITURADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O contribuinte não logrou êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. As operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária possuem fase de tributação encerrada, sendo indevida a utilização do respectivo crédito. Infração caracterizada. Rejeitados os pedidos de diligência e perícia técnica. Não acolhida a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 25/06/2014, traz a exigência de ICMS no valor histórico de R\$29.581,56, acrescido da multa de 60%, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

- 1- 07.15.02 – recolheu a menos ICMS antecipação parcial, referente mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, nos meses de fevereiro a abril, junho a dezembro de 2011, no valor de R\$3.464,26;
- 2 - 03.02.02 – recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$23.961,88;
- 3 – 01.02.06 – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$2.155,42.

O autuado faz a impugnação às fls.78/85. Diz que o auto de infração não pode prevalecer, uma vez que pautado em pressupostos jurídicos inaceitáveis, em completa afronta aos princípios elementares do direito e em postergação da própria lei tributária editada pelo estado da Bahia. Afirma que o autuante promoveu a uma série de acusações fiscais, imputando-lhe várias infrações que, em verdade, jamais existiram. Aduz que ao refazer todos os levantamentos elaborados pelo autuante, identificou a existência de vários equívocos cometidos pelo preposto fiscal, como demonstrará na refutação itemizada das infrações. Reconhece o cometimento da infração 01.

Com relação à infração 02, diz que o preposto fiscal incorreu em equívoco, e em duvidosa interpretação jurídico-tributária, decidindo por apurar o valor do ICMS devido em operações com

mercadorias não tributadas, optando por tributar ditas operações, ignorando regras elementares de direito tributário.

Explica que as irregularidades contidas neste item da autuação referem-se a saídas de ECF relativas às vendas de produtos derivados de farinha de trigo (pães, bolachas, biscoitos, pizzas etc.) efetuados pela padaria que funciona no próprio estabelecimento. Salienta que estas saídas referem-se a produtos fabricados no próprio estabelecimento e não de produtos adquiridos de terceiros.

Aduz que a farinha de trigo está sob o regime de substituição tributária. Assim, o produto já ingressa com o imposto pago antecipadamente e elimina a tributação nas operações futuras de mercadorias fabricadas com a citada mercadoria. Afirma que o autuante entendeu de forma diversa e resolveu tributar estes produtos sob o argumento de que não se aplicava a não tributação nessas saídas. No entanto, diz que a lógica do autuante é equivocada por ferir frontalmente preceito legal, que assegura a não tributação em operações futuras de produtos que sofreram antecipação tributária. Visando esclarecer seu entendimento, discorre sobre a substituição tributária chamada progressiva. Menciona ser possível enquadrar os produtos derivados de farinha de trigo como sendo decorrente do regime de substituição tributária progressiva plena e com liberação, consoante o RICMS do estado da Bahia. Conclui que não há mais qualquer tributação a incidir nas operações de saídas com esses produtos, já que sofreram antecipação do tributo.

Frisa que especificamente no que tange a esta questão, a própria Secretaria da Fazenda do estado da Bahia já se pronunciou acerca da não incidência tributária de produtos derivados de farinha de trigo, justamente em face de ter sofrido antecipação tributária, conforme Parecer emitido pela DITRI nº 06549/2009 DATA: 24/04/2009, em face de consulta de contribuinte enquadrado nesta situação. Conclui que nesta questão, o auto seria improcedente.

No que diz respeito ao leite longa vida, entende que também não deve haver tributação. Afirma que este produto tem uma alíquota diferenciada quando adquirido dentro do Estado. Menciona que o autuante impôs a tributação em face de a empresa oferecer à tributação, o valor da alíquota reduzida do imposto para compatibilizar as saídas de um mesmo produto, já que não poderá haver diferenciação de alíquotas em virtude da origem ou procedência do produto, consoante os termos da carta Magna da República, art. 152, que transcreve.

Aduz que o autuante deverá rejeitar a dedução desses argumentos da defesa, por entender que não cabe ao Fisco perquirir acerca de justiça ou da injustiça da tributação e de que não cabe aos órgãos julgadores declarar a inconstitucionalidade de lei. No entanto, sustenta merecer reparos essa possível postura. Entende que existe a possibilidade, ou não, de uma autoridade administrativa de julgamento apreciar questões de cunho constitucional, e especialmente, declarar a inconstitucionalidade da lei na qual se funda o ato impugnado. Cita jurisprudência.

No que tange a infração 03, diz que improcede a autuação sobre iogurte, posto que na verdade embora seja descrito como iogurte, o produto trata-se, na verdade, de leite fermentado e a mercadoria descrita como JERKED BEEF, na verdade este produto é considerado como charque, portanto, tributado na entrada e saída.

Salienta que em virtude dos equívocos cometidos pelo autuante, na elaboração de seus levantamentos, torna-se indispensável a realização tanto de diligência por fiscais estranhos ao feito, quanto de perícia para a constatação da veracidade do alegado pela defendente. Requer a realização tanto de diligência quanto de perícia, nos termos admitidos pelo RPAF/99, a fim de deixar patenteada a falibilidade dos levantamentos realizados pelo preposto fiscal.

Solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo no que concerne ao levantamento fiscal realizado, e que, no mérito, seja julgado parcialmente improcedente.

O autuante produz a informação fiscal fls. 90/94. Diz que o autuado reconheceu a infração 01.

Afirma que no Termo de Encerramento de Fiscalização, assim está descrita a infração 02: *Erro na Aplicação da Alíquota Saídas pelo ECF - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas: (a) tributou a 7% as saídas de leite longa vida adquirido de outras UF. A alíquota de 7% é exclusiva nas saídas de leite longa vida adquirido de produtores do estado da Bahia (art. 87 XXXV do RICMS/97); (b) utilizou alíquota zero em alguns produtos, quando o correto seria a alíquota de 17%.*

Sobre o leite longa vida, diz que a autuação foi baseada no art. 87, XXXV do RICMS /97. Com relação aos produtos que a empresa utilizou alíquota zero nas saídas por ECF, por entender que eram produtos da ST e que a fiscalização julgou ser correta a aplicação da alíquota de 17% por não serem produtos da ST, informa que a relação das citadas mercadorias objeto desta infração, estão relacionadas no anexo 3 do PAF.

Esclarece que com relação a alguns produtos, a empresa alega que “*referem-se a saídas ECF relativas às vendas de produtos derivadas de farinha de trigo (pães, bolachas, biscoitos, pizzas etc.) efetuadas pela padaria que funciona no próprio estabelecimento*” e elabora planilha relacionando tais produtos.

Sobre a questão, o autuante transcreve Decisão da 1ª JJF no Acórdão nº 0311-01/13 PAF 269133.0602/13-9 que assim se manifestou:

Efetivamente, o art. 353, II, 11.4.1 e 11.4.2, do RICMS/BA/97, estabelece que as mercadorias que estão sujeitas ao regime de substituição tributária são preparações à base de farinha de trigo: macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo (NCM 1902.1) e pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares (NCM 1905) e torradas em fatias ou raladas (NCM 1905.40). Ou seja, dentre as mercadorias arroladas no referido dispositivo regulamentar, de fato, não se enquadra pizzas recheadas, significando dizer que as operações de saídas realizadas pelo estabelecimento varejista autuado da referida mercadoria ocorre tributada normalmente, por não estar enquadrada no regime de substituição tributária. Dessa forma, esta infração é subsistente.

Conclui que não somente pizzas, mas também: sonho, maria mole e queijadinha, não se enquadram no dispositivo legal descrito.

Sobre a infração 03, transcreve argumento da autuada. Informa que as mercadorias objeto desta infração estão descritas no anexo 4 do PAF.

Aduz que o produto JERKED BEEF é semelhante ao charque, mas não é charque. E a legislação excetua o “charque” da ST. Afirma que o NCM do JERKED BEEF está na ST (Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque - 0201; 0202; 0203; 0204; 0206; 0209 e 0210). Sobre o referido produto, o autuante alinha os seguintes esclarecimentos: “ . . . o Jerked beef é um produto assemelhado ao charque, classificado e aprovado pelo Ministério da Agricultura do Brasil como “carne bovina salgada, curada e dessecada”. O termo inglês “jerky” é uma corruptela da palavra quíchua “charqui” (carne seca). Pela própria definição é uma carne “curada”, ou seja, além de passar por processo para conservar-se por um período de tempo mais longo (salga e desidratação), também são adicionados compostos para melhora da cor, aroma ou gosto da carne; no caso do jerked beef são adicionados nitrito e/ou nitrato de sódio ou potássio que agem como fixadores da cor e bacteriostáticos.

Geralmente é produzido de cortes desossados largos e delgados (mantas) do dianteiro e traseiro bovino, e assim como o charque, é salgado e seco ao sol, porém a quantidade de sal e exposição solar são menores, o que torna o produto mais macio e úmido, com aspecto mais avermelhado.

O produto possui várias normas de fabricação: sua desossa e salga deve ser realizada em ambiente climatizado, a secagem feita em varais telados, a cura com nitrato/nitrito bem controlada, o teor máximo

de água do produto deve ser de 55% e ser distribuído em embalagens a vácuo".
http://pt.wikipedia.org/wiki/Jerked_beef.

Sobre o produto iogurte, diz que foi assim classificado pela própria empresa, não havendo nada que os caracterize como "leite fermentado" em sua análise. Conclui ser o que tinha a informar. Consta às fls.97/98 extrato do SIGAT/SICRED registrando pagamento de parcelas reconhecidas pelo autuado.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS consubstanciado na apuração de três infrações descritas e relatadas na inicial, que serão objeto de apreciação nas linhas procedentes.

O sujeito passivo reconheceu e pagou integralmente, os valores lançados atinentes à infração 01, portanto, considero desde já subsistente o item reconhecido, e passo a examinar aqueles que foram objeto de contestação.

Observo que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O defendente requereu a realização tanto de diligência, quanto de perícia, nos termos admitidos pelo RPAF/99, por entender que equívocos teriam sido cometidos nos levantamentos realizados pelo preposto fiscal.

Da análise dos elementos que compõem o PAF, não constato a existência de lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico. Além disso, entendo que o pedido se mostra desnecessário, pelo fato de todos os elementos para o deslinde da questão já se encontrarem nos autos. O sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação, em decorrência deste fato trouxe aos autos elementos cujas análises puderam ser apreciadas na constância da instrução do processo. Vejo também que o defendente não aponta qualquer erro de cálculo que supostamente tenha verificado no levantamento fiscal. As arguições defensivas tratam-se de questões de mérito que serão apreciadas oportunamente.

Rejeito, portanto, os pedidos de diligência e perícia solicitados, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I e II, alínea "a" do RPAF/99.

No mérito, a infração 02, refere-se a erro na aplicação da alíquota nas saídas pelo ECF, resultando em recolhimento a menos do ICMS nas seguintes circunstâncias: **(a)** tributou a 7% as saídas de leite longa vida adquirido de outras unidades da Federação; **(b)** utilizou alíquota zero em alguns produtos: pizzas, sonho, maria mole e queijadinha, quando o correto seria a alíquota de 17%.

Nas razões defensivas, o autuado externou entendimento de que: **(a)** não há razão para a autuação dos valores referentes ao leite longa vida, pois a empresa usava a alíquota reduzida para compatibilizar as saídas de um mesmo produto, pois entendeu que não poderá haver diferenciação de alíquotas em virtude da origem ou procedência do produto, consoante os termos da carta Magna da República; **(b)** quanto aos produtos derivados da farinha de trigo, por esta se encontrar sob o regime de substituição tributária, já ingressam no estabelecimento com o imposto pago antecipadamente. No presente caso, funcionando como matéria prima na elaboração dos produtos relacionados, o imposto anteriormente pago pela farinha de trigo, eliminaria a tributação nas operações futuras, no que concerne a tais subprodutos.

No que tange as alegações referentes ao leite longa vida, cumpre esclarecer que a arguição do sujeito passivo fundada na tese de que a limitação do benefício da redução da base de cálculo em relação às mercadorias produzidas neste Estado seja inconstitucional, não compete a esse órgão julgador apreciação sobre a matéria, conforme previsão expressa do art.167, I, do RPAF/BA, por conseguinte, inócua qualquer decisão nesse sentido.

De fato, o RICMS-BA vigente, no art. 87, inciso XXXV, contempla as operações internas com leite de gado, tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado com a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento).

Portanto, apenas nas operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), adquirido de fabricante estabelecido neste Estado, o contribuinte poderá utilizar o benefício estabelecido no dispositivo supra e aplicar a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento), conforme mandamento do regulamento de ICMS abaixo descrito:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

XXXV - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);

No caso concreto e analisando a infração, constato que ela se encontra correta, uma vez que restou comprovado que o sujeito passivo, de fato, utilizou indevidamente o benefício previsto no art. 87, XXXV, RICMS/BA., nas vendas de leite longa vida, em relação às mercadorias produzidas fora do Estado da Bahia.

O próprio sujeito passivo atesta em sua defesa que realizou operações de comercialização de vendas com leite de procedência de outros Estados, cuja redução da base de cálculo foi constrangida, ao efetuar o registro das saídas com alíquota de 7%, como provam os demonstrativos trazidos aos autos. Nesse sentido, inclusive, é o entendimento do CONSEF que assim vem decidindo, como o fez no Acórdão CJF Nº 0224-12/09.

No que diz respeito aos produtos resultantes da industrialização da farinha de trigo, o autuante discordou das alegações defensivas do contribuinte, pois em seu entendimento, as mercadorias elencadas no levantamento fiscal, não se encontram enquadradas na substituição tributária prevista no art. 353, II, item 11.4.1 do RICMS/BA.

O deslinde da controvérsia está, portanto, em se decidir, se pela legislação vigente à época dos fatos geradores, as mercadorias: pizzas, sonho, maria mole e queijadinha estavam enquadrados no regime da Substituição Tributária.

Analisando o caso, as ponderações de acusação e defesa e documentos autuados, concluo o seguinte.

De primeiro, ressalvo que, de fato, com relação aos produtos "sonho", "maria mole" e "queijadinha" que compõem a infração, além de o contribuinte não trazer qualquer elemento de prova capaz de elidir a acusação fiscal, estes produtos não se encontram enquadrados no regime de substituição tributária, portanto correto está o procedimento do autuante e sobre estes não há qualquer reparo a ser feito.

Sobre se as "PIZZAS" estariam ou não enquadradas no regime de substituição tributária, matéria que gerou a controvérsia ora em análise, o art. 353, II, 11.4.1, do RICMS/BA, tem a seguinte redação:

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:

11.4.1 - macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo - NCM 1902.1;

O impugnante entendeu que o legislador enquadrando as mercadorias em análise, na especificação **“outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo – NCM 1902.1”**.

Opondo-se ao entendimento do impugnante, a interpretação dada pelo autuante ao dispositivo legal em questão é que os produtos do “gênero” NCM 1902.1 estão enquadrados no regime de substituição tributária, de forma taxativa indicadas pelo legislador, quais sejam: o macarrão, o talharim, o espaguete, as massas para sopas e lasanha, além de outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo. Assim, a massa para pizza que compõe o pedido de exclusão do impugnante não faz parte dos produtos especificados na norma citada.

O produto “massa para pizza” está enquadrado nas disposições do art. 506-G do RICMS/97, cuja regra determina que o documento fiscal referente às operações com os produtos compreendidos nas posições 1901, 1902 e 1905 da NCM, realizadas pelos fabricantes e elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo já objeto de antecipação tributária, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, isto porque o art. 506-A do mesmo regulamento atribui ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo: I - às operações subsequentes com as mercadorias supramencionadas; II - às operações promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas, com produtos elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo objeto da antecipação tributária de que cuida o inciso anterior.

Das disposições supra, vê-se que os produtos resultantes da utilização da farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, tais como “massa para pizza”, enquadrados na posição da NCM 1901, não sofrem incidência do ICMS nas operações de saídas promovidas pelo fabricante, haja vista que a antecipação tributária pela qual passa o trigo em grãos ou a farinha de trigo alcança as operações subsequentes promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas, alimentícias e biscoitos, mas, a despeito disso, nas operações de saída desses produtos dos fabricantes ocorre o destaque do ICMS no valor equivalente a 12% visando apenas à concessão de um crédito presumido para o destinatário compensar o imposto incidente nas operações subsequentes com os referidos produtos, que retornam à tributação normal no comércio (atacado e varejo).

Sendo o contribuinte autuado estabelecimento com atividade de comércio varejista, as suas saídas de “massas de pizza” sofrem tributação normal com as alíquotas previstas no art. 50 do RICMS/BA, conforme a operação realizada, se interna 17% ou, se interestadual 12%.

Concluo esta análise frisando que essa questão tem sido objeto de diversas consultas tributárias à SEFAZ por parte dos contribuintes, sejam eles fabricantes, comerciantes atacadistas ou varejistas (como o contribuinte autuado) e a Administração tem se pautado firmemente em linha com o entendimento que acima manifesto. Nesse sentido são os Pareceres DITRI/GECOT nº 12847/2009 de 29/07/2009, 12647/2009 de 27/07/2009 e 10723/2009 de 29/06/2009. Desse modo, a infração 02 resta caracterizada e inteiramente subsistente. Infração procedente.

Na infração 03, o sujeito passivo foi acusado de ter utilizado crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária.

O defendente alegou que improcede a autuação, considerando que o produto “iogurte”, embora seja descrito como tal, trata-se, na verdade, de leite fermentado e a mercadoria descrita como JERKED BEEF, na verdade, é considerada como charque, portanto, tributadas na entrada e saída.

O autuante em informação fiscal informou que o produto JERKED BEEF é semelhante ao charque, mas não é charque, e a legislação que trata da matéria, excetua apenas o “charque” da Substituição Tributária. Argumentou que o NCM do JERKED BEEF está incluso na ST.

Sobre o produto iogurte, disse que foi classificado como tal, pela própria empresa, não havendo nada que o caracterize como “leite fermentado”.

Da análise do demonstrativo que dá suporte a esta infração, dos argumentos defensivos e da informação fiscal prestada pelo autuante, constato que não existe nos autos elementos a comprovar a alegação do autuado de que o "iogurte" na verdade trata-se de "bebida láctea".

Quanto ao produto descrito como JERKED BEEF, conforme esclareceu o autuante, inclui NCM da ST (produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino) em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque (0201; 0202; 0203; 0204; 0206; 0209 e 0210).

Considerando que o autuado não trouxe elementos aos autos que descaracterizassem a imputação fiscal, acolho o posicionamento do autuante, visto que o produto "JERKED BEEF" possui preparação diferenciada, com a inclusão de adicionais compostos específicos em seu processo de industrialização. Concluo que a infração 03 é integralmente subsistente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o auto de infração **nº 269369.0931/14-9**, lavrado contra **MAXBOM SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.581,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” e “a” e inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR