

A. I. N° - 279127.0001/14-9

AUTUADO - SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA.

AUTUANTE - KÁTIA MARIA DACACH MACHADO FRÁGUAS

ORIGEM - IFEP SUL

INTERNET - 25. 11 .2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0243-01/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. As operações com folhas usadas na alimentação humana somente são isentas de ICMS quando as mercadorias se encontram em estado natural, resfriadas ou congeladas, e no presente caso se trata de ervas desidratadas e embaladas em escala industrial. Infração inexistente. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Imputação fiscal inadequada, misturando-se num só lançamento situações heterogêneas, de naturezas distintas, confundindo-se o conceito jurídico de base de cálculo com o conceito de alíquota, e de permeio o regime de substituição tributária, que implica o chamado encerramento da fase de tributação, o que acarreta evidente cerceamento de defesa, além de enredar o próprio órgão numa trama cujo deslinde se torna inviável do ponto de vista do devido procedimento legal. Lançamento nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26.3.14, contempla os seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, sendo glosado crédito no valor de R\$ 768,05, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$ 584,72, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota, sendo lançado imposto no valor de R\$ 18.720,03, com multa de 60%.

O autuado defendeu-se (fls. 116/128) alegando que encontrou equívocos nos demonstrativos fiscais no lançamento do item 1º, que comprometem significativamente a autuação. Observa que as mercadorias seriam supostamente isentas em virtude da previsão do art. 14, I, “a”, 5, do RICMS/97 – folhas usadas na alimentação humana, e funcho. Sustenta que constitui condição indispensável para a isenção do ICMS que o produto esteja em estado natural, resfriado ou congelado, ou seja, que não tenha passado por um processo de industrialização. Aduz que, conforme posição consolidada neste colegiado, a folha de louro não é considerada produto “in natura”, haja vista

que passa por um processo de industrialização e embalagem, razão pela qual não tem isenção do imposto. Transcreve trecho do voto proferido no Acórdão JJF 0274-02/12. Também transcreve trecho do Parecer nº 13.670/09 da DITRI.

Impugna também o lançamento do item 3º, alegando que no levantamento fiscal foram incluídas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como se fossem mercadorias do regime de tributação normal, sem levar em conta que para as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária ou em que o imposto já foi pago por retenção ou antecipação a fase de tributação já se encontrava encerrada, uma vez que o regime da substituição tributária imputa ao substituto a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente nas operações subsequentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final, e consequentemente sua empresa não pode ser autuada para a cobrança de um imposto que não é devido por ela.

Destaca que foram incluídos no levantamento fiscal derivados de farinha de trigo. Diz que a antecipação do pagamento do ICMS, no tocante à farinha de trigo, está disciplinada pelo Protocolo ICMS 46/2000, o qual estabelece que a antecipação alcança as etapas das operações subsequentes, de forma generalizada, fazendo referência aos produtos elaborados pelos estabelecimentos de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo. Frisa que o protocolo alcança as “etapas das operações subsequentes, até a saída dos produtos elaborados pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo”, todos constantes do CNAE (Código Nacional de Atividades Econômicas) indicado no aludido protocolo, conforme passa a assinalar, aduzindo que o CNAE esgota a relação desses produtos nos códigos 10.91-1 (fabricação de produtos de panificação), 10.92-9 (fabricação de biscoitos e bolachas, pães, bolos, tortas, roscas, etc.) e 10.94-5 (fabricação de massas alimentícias). Reitera que o Protocolo ICMS 46/2000 abrange todos os produtos derivados da farinha de trigo arrolados pelo CNAE, dentre os quais os comercializados pelo seu estabelecimento, bolos e massas. Aduz que nesse sentido converge o entendimento do fisco estadual, inclusive em pareceres, dando como exemplo o Parecer nº 12128/10, cuja resposta transcreve.

Alega que seu estabelecimento produz e comercializa diretamente ao consumidor final produtos derivados da farinha de trigo, quais sejam, bolo de aipim caseiro, bolo de aipim cremoso, bolo de milho caseiro, bolo de milho verde, bolo de puba, pão de queijo e assemelhados, todos com o ICMS pago de forma antecipada pelo vendedor da matéria-prima.

Diz que também constam no demonstrativo outras mercadorias que são apenas comercializadas pelo seu estabelecimento, mas também são derivadas de farinha de trigo e por isso se submetem ao regime da substituição tributária. Pontua que foram incluídos indevidamente, por serem derivados de farinha de trigo, os seguintes produtos: massa fresca de pastel pequena, massa fresca de pastel grande, massa de pastel Mezzani e massa fresca de talharim.

Prossegue dizendo que, além dessas mercadorias, outras mercadorias, igualmente sujeitas ao regime da substituição tributária, constantes no art. 353 do RICMS/97, também foram incluídas no levantamento fiscal: macarrão instantâneo (art. 353, II, item 11.4.3), café solúvel (art. 353, II, item 10), aguardente (art. 353, II, item 2.5), caninha (art. 353, II, item 2.6), ração para canários (art. 353, II, item 34), ração para periquitos (art. 353, II, item 34), ração para papagaios (art. 353, II, item 34), mistura para pássaros (art. 353, II, item 34), saco de lixo opção (art. 353, II, item 36), saco alvejante (art. 353, II, item 36), pá de lixo (art. 353, II, item 36), Loção Off Cosméticos (art. 353, II, item 36), Loção Repelex (art. 353, II, item 36), Repelente Hidrol Off (art. 353, II, item 36), Pulverizador Guarany (art. 353, II, item 36), SBP 45 Noites (art. 353, II, item 36).

Por essas razões, considera que o procedimento da empresa foi correto ao destacar “alíquota zero” a mercadorias para as quais não há cobrança do imposto.

Prossegue dizendo que, além da questão das mercadorias do regime de substituição tributária, sua empresa aplicou a alíquota de 7% para as seguintes mercadorias: leite longa vida integral e desnatado Mucuri e composto lácteo Ideal.

Com relação ao leite longa vida integral e desnatado Mucuri, alega que, de acordo com o art. 87, XXXV, do RICMS/97, as operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado) têm redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 7%, e sendo assim não há por que se falar em alíquota a menor, haja vista que sua empresa, com espeque no referido dispositivo, aplicou a alíquota de 7%.

Quanto ao composto lácteo Ideal, alega que sua empresa aplicou redução de base de cálculo, de modo que a carga tributária corresponesse a 7%, com supedâneo no art. 87, XXI, do RICMS/97, porque o referido composto é um tipo de leite em pó, motivo pelo qual faz jus à redução da base de cálculo em questão. Argumenta que o fato de constar na embalagem a expressão “não é leite em pó”, não é suficiente excluir o benefício fiscal, pois se refere apenas a aspectos regulatórios do produto, que não consideram a finalidade e utilização pelo consumidor final. Sustenta que a forma de produção do “composto lácteo” é idêntica à do “leite em pó”, com a diferença de que é adicionado de outros ingredientes, porém esses ingredientes não retiram do produto a sua característica essencial, ser um leite em pó, o qual, portanto, faz jus à redução de base de cálculo prevista na legislação estadual. Acrescenta que o conceito de composto lácteo é utilizado apenas para esclarecer os consumidores para o fato de que são leites enriquecidos com outros ingredientes, mas não há controvérsia alguma quanto ao fato de que o leite em pó representa praticamente a totalidade da composição do composto.

Prossegue dizendo que a empresa aplicou a alíquota de 12% para os queijos, requeijões e manteiga, porque as mercadorias com a NCM 0405.10.00 e 0406 são contempladas com o benefício da redução da base de cálculo em 29,41%, prevista no art. 87, XXVII, do RICMS/97, de modo de forma que a carga tributária corresponda a um percentual efetivo de 12%.

Quanto aos fatos geradores posteriores a outubro de 2011, alega que sua empresa encerrou o funcionamento em 2.10.11, conforme amplamente divulgado em noticiário local e de conhecimento da própria Secretaria da Fazenda, mantendo apenas um escritório administrativo em local diverso daquele onde exercia suas atividades, tendo passado a funcionar na antiga instalação o Supermercado G. Barbosa, pessoa jurídica diversa e sem qualquer ligação com a empresa autuada. Aduz que, em consulta aos sistemas da Secretaria da Fazenda, verifica-se claramente que sua empresa não efetuou nenhum registro de operações no exercício de 2012, evidentemente por não ter tido nenhuma transação durante esse período, e pelo próprio Auto de Infração verifica-se que, em que pese a fiscalização compreender o período de 1º.1.10 a 31.12.11, só há fato gerador das primeiras duas infrações até o mês de setembro de 2011, robustecendo a tese de que a partir de 2.10.11 a empresa não efetuou nenhuma operação. Por essas razões, diz que não reconhece nenhuma venda efetuada a partir do encerramento de suas atividades, e por isso requer a exclusão dos lançamentos efetuados após o dia 2.10.11.

Conclui dizendo que, subsistindo alguma mercadoria que seja tributada normalmente, há uma peculiaridade que o fiscal não observou: diversos produtos assinalados na planilha ao serem adquiridos é feita a antecipação parcial, podendo a empresa creditar-se na data do pagamento do tributo, ou ainda, para aquelas com tributação normal, há o crédito da entrada, que deve ser abatido do levantamento final. Acentua que a antecipação parcial do imposto deve ser aplicada a bens destinados a comercialização, conforme determina o art. 352-A do RICMS/97. Alega que as antecipações não foram consideradas para abater no ICMS a ser recolhido, decorrente de “diferença de alíquotas” apurada pela autuante, e por isso requer que sejam compensadas com o imposto porventura existente neste Auto de Infração. Lembra que, de acordo com a Constituição,

em seu art. 155, § 2º, I, o ICMS é não cumulativo, assegurando ao contribuinte o direito de compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, e as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade correspondem aos casos de isenção ou de não incidência, que não se enquadram nas operações efetuadas. Pontua que o direito à utilização do crédito do ICMS constitui garantia constitucional, devendo o contribuinte ser compensado pelo Estado com o valor integral que foi pago, caso não se entenda pela improcedência das infrações. Observa que, pela própria descrição das infrações, o ilícito tributário consistiu em “recolher a menor o ICMS”, de modo que o valor do imposto somente será perfeitamente identificado se forem analisados de forma conjunta os débitos e os créditos, sendo necessário que sejam feitas diligências a fim de se apurar o efetivo crédito da empresa, e sem isso torna-se nula a infração, tendo em vista que a alegação de “recolher a menor ICMS” não subsiste na medida em que os levantamentos foram efetuados sem observar o princípio que rege o tributo, qual seja, da não cumulatividade.

Pede a desconstituição parcial do Auto de Infração. Requer a concessão do crédito, nas infrações que eventualmente possam ter imposto a ser recolhido, questionou. Requer ainda que, se for necessário, seja feita diligência, dando à empresa a possibilidade de demonstrar a impropriedade do lançamento e sua total lisura perante o fisco. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos.

Em virtude de a auditora responsável pelo lançamento ter sido transferida para outra unidade da SEFAZ, foi incumbido de prestar a informação fiscal o auditor Wilton Ferreira de Oliveira Júnior. Este, ao prestar a informação (fls. 137/139), diz que no item 1º, com relação aos produtos hortícolas, o cerne é determinar se os produtos são ou não industrializados, já que os produtos “in natura” são isentos. Considera que para os produtos objeto deste item poderia haver industrialização por beneficiamento ou acondicionamento, porém não existe neste caso modificação ou aperfeiçoamento dos produtos, e sim uma simples embalagem de apresentação dos produtos, o que, segundo o item IV do § 5º do art. 2º do RICMS/97 não configura industrialização.

Quanto ao item 3º, em face da alegação do contribuinte de que bolo de milho, de aipim, de puba e assemelhados são produtos derivados do trigo e por isso estariam na substituição tributária, o informante contrapõe que, pensando nisso, imagina “o que diria nossos ancestrais indígenas” (*sic*), que nem conheciam o trigo e seus derivados, pois as nossas vovós sabem e nós aprendemos que tais produtos são derivados de milho e de mandioca, não se sujeitando à substituição tributária.

Quanto às massas frescas e outras “descritas na infração”, apesar de serem preparadas com farinha de trigo, são produtos prontos para o consumo, e, portanto, estão fora da substituição.

Com relação ao macarrão instantâneo, a inclusão na substituição tributária só se deu a partir de 1.6.10, sendo devida a autuação por se tratar de período anterior.

Assinala que, além dessas mercadorias, o contribuinte elencou diversas outras, alegando que estariam na substituição tributária, sendo que:

- a) café solúvel é um produto industrializado, não se caracterizando como apenas torrado ou moído;
- b) bico de mamadeira: os que foram selecionados são de silicone e não se enquadram no [na] NCM descrita no art. 353 [do RICMS/97];

- c) rações para canários, periquitos e papagaios, biscoitos para cães e mistura para pássaros não são “ração pet” enquadrada na substituição tributária;
- d) sacos de lixo: não houve cobrança de imposto dessa mercadoria – houve foi de sacos para “freezer” e embalagem de alimentos;
- e) pá de lixo não está na relação do Protocolo 106/09;
- f) loções e repelentes são produtos de uso pessoal e corporal, e não de limpeza doméstica, estando portanto fora do Protocolo 106/09.

Quanto às mercadorias que segundo o autuado têm alíquotas diferenciadas, o informante assinala que, com relação à “alíquota” de 7%, o leite longa vida com benefício da redução da base de cálculo, segundo o art. 87, XXXV [do RICMS/97], é o leite fabricado na Bahia, não sendo este o caso dos produtos objeto da autuação.

Já no tocante aos compostos lácteos, estes não são o mesmo que leite em pó, segundo entendimento já consolidado inclusive no Conseg, tendo havido mudança na legislação para incluir os compostos lácteos na redução da base de cálculo em agosto de 2013 (art. 268, XXV).

Com relação à “alíquota” de 12% para as operações com queijos, requeijões e manteiga, diz que a redução prevista no inciso XXVIII do art. 87 [do RICMS/97] é para as saídas de fabricante da Bahia, não se coadunando com as saídas objeto da autuação.

Quanto à alegação do autuado de não reconhecer fatos posteriores a outubro de 2011, o fiscal observa que a autuação teve por base as informações prestadas pelo contribuinte através do Sintegra, que estão de acordo com sua escrituração fiscal, e sendo assim não foram inventadas no levantamento fiscal, nem tampouco são alheias à movimentação do contribuinte, uma vez que foram informadas por ele.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

No item 1º o autuado é acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Depreende-se dos autos que a autoridade fiscal que procedeu ao lançamento se baseou no item 5 da alínea “a” do inciso I do art. 14 do RICMS/97, segundo o qual são isentas do imposto as “folhas usadas na alimentação humana”. Ocorre que não basta a mercadoria corresponder à descrição contida no item 5 – é preciso, também, corresponder à característica descrita na cabeça do inciso I, no sentido de que os produtos se encontrem em estado natural, resfriados ou congelados. Ora, analisando-se os elementos às fls. 9/26, nota-se que se trata de ervas desidratadas e embaladas em escala industrial, a maior parte da marca Dyana: orégano, folhas de louro, cominho, camomila, alecrim, salsa... Nos demonstrativos fiscais consta a indicação “PT”, significando que as ervas são vendidas em “potes” de 10g, 20g, 40g, 50g. Tendo em vista que o motivo que fundamentou a glosa do crédito foi a suposição de que as operações seriam isentas, o que não corresponde à realidade, concluo que a autuação é indevida. Esta decisão está em sintonia com o que foi decidido no Acórdão JJF 0274-02/12 e com o teor do Parecer nº 13.670/09 da DITRI, citados pela defesa.

O lançamento do item 2º não foi impugnado.

O item 3º diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de “erro na aplicação da alíquota cabível”.

A acusação foi feita de forma inadequada, confundindo-se o conceito jurídico de base de cálculo com o conceito de alíquota, e de permeio o regime de substituição tributária, que implica o chamado encerramento da fase de tributação.

Quando se acusa “erro na aplicação da alíquota cabível”, parte-se obviamente do pressuposto de que o contribuinte se equivocou ao aplicar a alíquota, aplicando, por exemplo, 7% em vez de 12%, ou 12% em vez de 17%. Por outro lado, quando o contribuinte se equivoca na adoção do regime de tributação, considerando encerrada a fase de tributação de mercadorias supostamente enquadradas no regime de substituição tributária, a descrição da infração deve relatar que houve realização de operações tributáveis como não tributáveis. E quando o contribuinte adota indevidamente uma redução de base de cálculo, a acusação fiscal deve reportar-se a erro na aplicação da base de cálculo, e não erro na aplicação da alíquota.

Neste item 3º, a autoridade fiscal misturou num só lançamento situações heterogêneas, de naturezas distintas, e enquadrou tudo nos arts. 50, 51 e 124, I, do RICMS/97.

Tal procedimento é inadmissível. Não precisa o contribuinte alegar cerceamento de defesa, pois o cerceamento é mais que evidente, e o próprio órgão julgador se vê envolvido numa trama cujo deslinde se torna inviável do ponto de vista do devido procedimento legal.

O fiscal que prestou a informação deixou claro no levantamento fiscal foram apuradas operações com derivados de milho, aipim e puba como se fossem derivados de farinha de trigo, mas também foram incluídos derivados de farinha de trigo, como massas frescas de pastel e talharim, porém ressalva que tais massas frescas outras “descritas na infração”, apesar de serem preparadas com farinha de trigo, são produtos prontos para o consumo, e, portanto, estão fora da substituição. Discute-se neste item se estariam no regime de substituição tributária mercadorias como macarrão instantâneo, café solúvel, bicos de mamadeira, aguardente, caninha, ração para pássaros, biscoitos para cães, sacos de lixo, sacos alvejantes, sacos para “freezer”, embalagens de alimentos, pás de lixo, loções, repelentes, pulverizadores, etc. Ora, a autuação quanto a essas mercadorias teria de ser feita com base nos critérios previstos nos arts. 353 e ss. do RICMS/97, e não nos arts. 50 e 51, pois o que importa saber é se as operações com tais mercadorias implicam ou não o encerramento da fase de tributação.

Note-se ainda que neste mesmo item 3º o levantamento fiscal envolve mercadorias em relação às quais se discute se as operações são ou não passíveis de redução de base de cálculo – queijos, requeijões, manteiga, leite longa vida integral e desnatado Mucuri e composto lácteo Ideal. Sendo assim, o enunciado da imputação fiscal deveria relatar o fato como erro na determinação da base de cálculo, por redução indevida, e não como erro na aplicação da “alíquota”. Alíquota é uma coisa. Base de cálculo é outra.

Além dessa impropriedade, é evidente que uma imputação de erro na determinação da “alíquota” ou da “base de cálculo” não pode ser feita em conjunto com a imputação de adoção indevida da substituição tributária quanto à questão do esgotamento da fase de tributação.

Por essas razões, concluo que o lançamento do item 3º é nulo, por inobservância do devido procedimento legal, implicando cerceamento de defesa e insegurança na determinação do fato imputado ao sujeito passivo.

A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento relativamente ao item 3º. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279127.0001/14-9, lavrado

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

contra **SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 584,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR