

PROCESSO - A. I. Nº 279463.0008/14-4
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA. (SUPERMERCADO CARDOSO)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0019-01/15
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
INTERNET - 29/06/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0174-12/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Verifico que a decisão de piso acatou parcialmente a informação fiscal do autuante, no entanto, também desonerou no que se refere a outros produtos, equivocadamente, no qual possuem redução de 100% da base de cálculo, razão pela qual fica considerado correto o levantamento original quanto a tais produtos. Restabelecido parte da exclusão feita na Primeira Instância. Modificada a Decisão recorrida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Autuação realizada equivocadamente, haja vista a impropriedade no conceito jurídico de base de cálculo com o conceito de alíquota, e ainda o regime de substituição tributária que encerra a fase de tributação. Foram reunidas no mesmo lançamento situações diversas, de naturezas distintas, e enquadrado tudo nos artigos 50, 51 e 124, I, do RICMS/BA/97. Não há como prosperar tal procedimento. Neste caso, independentemente de o contribuinte haver alegado ou não cerceamento de defesa, resta evidente que este cerceamento se apresenta claro, inclusive atingindo o próprio órgão julgador que se vê envolvido numa situação cujo deslinde se torna inviável do ponto de vista do devido procedimento legal. Infrações 4 e 5 nulas. Mantido os lançamentos. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso de Ofício contra Decisão proferida pela 1ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 26/02/2015 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2014, com o objetivo de exigir da oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 101.144,14 (cento e um mil cento e quarenta e quatro reais e quatorze centavos), em decorrência do cometimento de 05 (cinco) infrações.

O autuado impugnou somente as infrações 1, 3, 4 e 5, e são objeto do presente Recurso de Ofício:

Infração 01. RO – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a setembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.821,96, acrescido da multa de 60%;

Infração 04. RO – Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a outubro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$82.834,67, acrescido da multa de 60%. Consta que os dados estão nas planilhas ‘ERRO DETERMINAÇÃO ALÍQUOTA – 2010 e 2011, relativos a saídas com ECF;

Infração 05. RO – Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de

mercadorias regularmente escriturada, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a outubro e dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.120,68, acrescido da multa de 60%. Consta que os dados estão nas planilhas 'ERRO DETERMINAÇÃO ALÍQUOTA – 2010 e 2011, relativos a saídas com Notas Fiscais.

O autuado apresentou defesa administrativa face o Auto de Infração em epígrafe (fls. 266/286), atacando o mérito das infrações e solicitando diligência.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 294/296), pugnando pela manutenção do Auto de Infração em toda sua integralidade.

Por fim, a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 1ª JF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos em relação às Infrações 1, 4 e 5:

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, dentre as quais este impugnou as infrações 01, 03, 04 e 05, e silenciou quanto à infração 02.

Inicialmente, cabe observar que o Auto de Infração em lide não contém vícios ou falhas capazes de determinar a sua nulidade, haja vista que foram observadas as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF –, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, em sua lavratura.

Os vícios aduzidos pelo impugnante dizem respeito a erro material existente no levantamento, portanto, matéria de mérito, cuja análise será feita a seguir.

Considero desnecessária a realização de diligência, haja vista que os elementos constantes dos autos se apresentam suficientes para formação do meu convencimento sobre a Decisão da lide.

Desse modo, indefiro o pedido de diligência com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99.

A infração 01 versa sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto.

Verifico que na defesa apresentada o autuado alega que os “Produtos hortícolas” arrolados na autuação supostamente seriam isentos em virtude da previsão do art. 14, I, “a”, 5, do RICMS/BA/97.

Observa que é condição indispensável para a fruição da isenção do ICMS que o produto esteja em estado natural, resfriado ou congelado, ou seja, que não tenha passado por um processo de industrialização, invocando, nesse sentido, Decisão deste CONSEF e Parecer da Gerência de Consultas Tributárias da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda.

Salienta que o referido Parecer é taxativo em considerar que não são contempladas pela isenção não só a folha de louro, mas todas as mercadorias objeto da autuação, ou seja, orégano, cominho em pó, coentro, alecrim, folha de boldo, salsa, etc., aplicando-se o raciocínio lógico de que elas são industrializadas.

Efetivamente, verifica-se no demonstrativo elaborado pelo autuante “CRÉDITOS INDEVIDOS – AQUISIÇÃO MERCADORIAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS”, referente aos exercícios de 2010 e 2011, que foram arroladas no levantamento mercadorias que este considerou como amparadas pelo benefício isencional previsto no item 5 da alínea “a” do inciso I do art. 14 do RICMS/97, por se tratar de folhas usadas na alimentação humana.

Por certo que a interpretação isolada da disposição do item 5 permitiria concluir que todas as folhas usadas na alimentação humana estariam amparadas pela isenção.

Entretanto, isso não ocorre, haja vista que não é condição suficiente que a mercadoria corresponda à descrição contida no item 5, mas também é indispensável que corresponda à característica descrita no caput do inciso I, ou seja, de que os produtos se encontrem em estado natural, resfriados ou congelados.

A análise do acima referido demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 14 a 42 dos autos) permite constatar que se trata de ervas desidratadas e embaladas em escala industrial, inclusive com as marcas dos fornecedores, a exemplo de Dyana e Marata, no caso orégano, folhas de louro, cominho, camomila, alecrim, salsa etc.

Desse modo, considerando que o motivo que fundamentou a glosa do crédito foi a suposição de que as operações seriam isentas/não tributadas, o que não é o caso, concluo que a autuação é indevida quanto a estes itens de mercadorias. Vale observar que a exclusão desses itens de mercadorias está em conformidade com o que foi decidido no Acórdão e com o teor do Parecer da DITRI, invocados pelo autuado.

Além das mercadorias orégano, folhas de louro, cominho, camomila, alecrim, salsa, etc., arroladas na autuação, cuja exigência fiscal é indevida pelas razões acima aduzidas, constato que no demonstrativo “CRÉDITOS INDEVIDOS – AQUISIÇÃO MERCADORIAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS” (fls. 14 a 42 dos autos) também foram arroladas mercadorias cujas operações de saídas são tributadas, no caso, arroz, feijão,

sal, etc., sendo, dessa forma, legítimo o creditamento realizado pelo autuado e, conseqüentemente, indevida a glosa do crédito.

Entretanto, no que tange à merluza e outros pescados arrolados na autuação, no caso linguado, tilápia, pescada, badejo, salmão, coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante de que, de acordo com o inciso XXXVI do art. 87 do RICMS/97 é reduzida em 100% a base de cálculo nas operações internas, sendo vedada a utilização de crédito fiscal, portanto, correta a autuação.

Diante disso, esta infração é parcialmente subsistente exclusivamente quanto aos pescados, ficando o ICMS devido no valor de R\$717,06, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/03/2010	57,12
31/12/2010	270,47
31/05/2011	389,47
TOTAL	717,06

(....)

No respeitante às infrações 04 e 05, considerando que o autuado apresentou a impugnação conjuntamente, em face de a tipificação e enquadramento de ambas serem os mesmos, divergindo apenas na forma em que ocorreu a saída, através de ECF e Notas Fiscais, respectivamente, também a análise destes dois itens da autuação será feita conjuntamente.

A acusação fiscal nas duas infrações é de que o autuado recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível.

Verifico que a acusação fiscal foi realizada equivocadamente, haja vista a impropriedade no conceito jurídico de base de cálculo com o conceito de alíquota, e ainda o regime de substituição tributária que encerra a fase de tributação.

Certamente que a acusação de erro na aplicação da alíquota cabível, indica que o contribuinte incorreu em equívoco ao aplicar a alíquota, ou seja, aplicou, por exemplo, a alíquota de 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.

De outra forma, 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.

É indubitoso que nestes itens da autuação (infrações 04 e 05) o autuante reuniu num mesmo lançamento situações diversas, de naturezas distintas, e enquadrou tudo nos artigos 50, 51 e 124, I, do RICMS/BA/97.

Por certo que não há como prosperar tal procedimento. Neste caso, independentemente de o contribuinte haver alegado ou não cerceamento de defesa, resta evidente que este cerceamento se apresenta claro, inclusive atingindo o próprio órgão julgador que se vê envolvido numa situação cujo deslinde se torna inviável do ponto de vista do devido procedimento legal.

Observa-se que o autuante na informação fiscal deixou claro no levantamento fiscal que foram apuradas operações com derivados de milho, aipim e puba que o autuado alega serem 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. A discussão neste ponto é 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.

Certamente que a autuação quanto a essas mercadorias teria de ser feita com base nos critérios previstos nos artigos 353 e seguintes do RICMS/97, e não nos artigos 50 e 51, haja vista que importa, no caso, saber é se as operações com tais mercadorias implicam ou não em encerramento da fase de tributação.

Cabe consignar ainda que nas duas infrações o levantamento fiscal arrola mercadorias em relação às quais se discute se as operações são ou não passíveis de redução de base de cálculo, no caso queijos, requeijões, manteiga, leite longa vida integral e desnatado Mucuri e composto lácteo Ideal. Assim sendo, a descrição 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, haja vista que Alíquota e Base de cálculo são coisas distintas.

Portanto, resta evidente que uma acusação fiscal 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 encerramento da fase de tributação.

Diante do exposto, concluo que as infrações 04 e 05 são nulas, por inobservância do devido procedimento legal, implicando cerceamento de defesa e insegurança na determinação do fato imputado ao sujeito passivo.

Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Em seguida, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 1ª JF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrido:

- a) Destacou inicialmente que o Auto de Infração não conteria vícios capazes de determinar sua nulidade integral, tendo em vista que teriam sido observadas todas as disposições do RPAF/99;
- b) Considerou desnecessária a realização de diligência, sob o argumento de que os elementos constantes nos autos se apresentariam como suficientes para a formação do convencimento sobre a lide. Nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF/99;
- c) Quanto ao mérito da infração 1, observou que efetivamente, para que os “produtos hortícolas” arrolados na autuação fossem isentos, esses deveriam estar no seu estado natural, resfriados ou congelados, sem que tivessem passado por processo de industrialização, conforme se extrai do Parecer da Gerência de Consultas Tributárias da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda. Dessa forma, tais produtos arrolados na autuação, por serem industrializados, não estariam isentos, e consequentemente, considerou como legítimo o crédito utilizado pelo contribuinte nhoque tange aos mesmos;
- d) Também considerou como devido o creditamento realizado pelo autuante, no que se referem às mercadorias cujas saídas são tributadas, como foi o caso do arroz, feijão, sal, dentre outros. No entanto, em relação aos pescados arrolados, coadunou com o entendimento do autuante, pois os mesmos tiveram sua base de cálculo reduzida em 100%, nos termos do inciso XXXVI do art. 87 do RICMS/97. Dessa forma, considerou a infração 1 como parcialmente subsistente, fixando o valor do crédito tributário em R\$ 717,06, apenas no que tange à merluza e outros pescados arrolados na autuação, no caso linguado, tilápia, pescada, badejo, salmão, coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante de que, de acordo com o inciso XXXVI do art. 87 do RICMS/97 é reduzida em 100% a base de cálculo nas operações internas, sendo vedada a utilização de crédito fiscal, portanto, correta a autuação;
- e) No tocante às infrações 4 e 5, analisou-as conjuntamente pelo fato do enquadramento e da tipificação de ambas serem idênticos. Verificou de pronto que a acusação fiscal teria sido realizada equivocadamente, pois a autuante teria utilizado impropriamente os conceitos de alíquota e base de cálculo, além de reunir no mesmo lançamento, a acusação de que o contribuinte teria adotado indevidamente o regime de ST. Afirmou que esse procedimento, independentemente de o contribuinte ter alegado ou não, teria cerceado seu direito de defesa, pois enquadrava situações diversas, com naturezas distintas, nos mesmos artigos (50, 51 e 124, do RICMS/97);
- f) Destacou que, quando o contribuinte se equivoca na adoção do regime de tributação, a descrição da infração deveria relatar que houvera a realização de operações tributáveis como não tributáveis. Já quando o mesmo adota indevidamente a redução da base de cálculo, a acusação deveria se reportar a erro na aplicação da base de cálculo; e não erro na aplicação da alíquota. Dessa forma, considerou as infrações 4 e 5 como nulas;
- g) Por fim, recomendou à autoridade competente que analisasse a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme o disposto no art. 21, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº

7.629/99.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

VOTO

Trata-se de um Recurso de Ofício contra Decisão proferida pela 1ª JJF que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2014.

O presente Recurso foi interposto de ofício em razão da desoneração realizada quanto às Infrações 1, 4 e 5.

No que se refere ao primeiro lançamento, verifico que a infração se refere à utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias isentas.

Da análise dos autos, verifico que a JJF acatou parcialmente a informação fiscal do autuante, e também desonerou a Infração 1 no que se refere a outros produtos, como arroz, feijão e sal de cozinha, senão vejamos:

Além das mercadorias orégano, folhas de louro, cominho, camomila, alecrim, salsa, etc., arroladas na autuação, cuja exigência fiscal é indevida pelas razões acima aduzidas, constato que no demonstrativo “CRÉDITOS INDEVIDOS – AQUISIÇÃO MERCADORIAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS” (fls. 14 a 42 dos autos) também foram arroladas mercadorias cujas operações de saídas são tributadas, no caso, arroz, feijão, sal, etc., sendo, dessa forma, legítimo o creditamento realizado pelo autuado e, conseqüentemente, indevida a glosa do crédito.

Entretanto, no que tange à merluza e outros pescados arrolados na autuação, no caso linguado, tilápia, pescada, badejo, salmão, coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante de que, de acordo com o inciso XXXVI do art. 87 do RICMS/97 é reduzida em 100% a base de cálculo nas operações internas, sendo vedada a utilização de crédito fiscal, portanto, correta a autuação.

Diante disso, esta infração é parcialmente subsistente exclusivamente quanto aos pescados, ficando o ICMS devido no valor de R\$717,06.

Ocorre que ao assim fazer a JJF incorreu em equívoco uma vez que arroz, feijão e sal de cozinha possuem redução de 100% da base de cálculo, razão pela qual o levantamento original quanto a tais produtos, que correspondem a tais valores:

DATA	ICMS/ CJF	ITENS	Fls.	DATA	ICMS/CJF	ITENS	Fls.
31/01/2010	19,72	arroz	14	31/01/2011	21,85	arroz e feijão	32;33
28/02/2010	9,86	arroz	15	28/02/2011	12,87	arroz e sal	34
31/03/2010	68,83	arroz, pescado e sal	16/17	30/04/2011	41,90	arroz, feijão e sal	35
30/06/2010	68,34	arroz e feijão	19/20	31/05/2011	408,42	arroz, pescado e sal	36;37
31/07/2010	1,48	sal	22	30/06/2011	6,73	arroz e sal	38;39
31/08/2010	21,94	arroz e sal	23	31/07/2011	15,36	arroz e feijão	39;40
30/09/2010	27,89	arroz, feijão e sal	24/25	30/09/2011	47,74	arroz, feijão e sal	41;42
31/10/2010	0,27	sal	27				
30/11/2010	81,35	sal	27/28				
31/12/2010	951,74	arroz, feijão, pescado, sal	28/29				
TOTAIS	1.251,42			TOTAIS	554,87		

Por sua vez, no que se refere aos pescados agiu bem a JJF.

Desta feita, deve ser reestabelecida na Infração 1 o valor de R\$ 1.251,42 referente ao ano de 2010 e de R\$ 554,87 referente ao exercício de 2011, razão pela qual a Infração 1 passa a ser devida no montante de R\$ 2.523,35.

No que se referem às Infrações 4 e 5, entendo restar correta a Decisão de piso.

Da análise das mesmas verifico que o autuante lançou a tipificação de recolhimento a menor em razão de erro na determinação da alíquota.

Ocorre que, como muito bem ressaltado pelo relator de piso, o autuante se equivocou quanto às imputações uma vez que, o que se discute é o regime de tributação aplicável e, em algumas situações, se é devida ou não redução de base de cálculo. São, portanto, situações diversas das

imputadas no lançamento.

A este respeito assim se manifestou a Decisão recorrida:

Certamente que a autuação quanto a essas mercadorias teria de ser feita com base nos critérios previstos nos artigos 353 e seguintes do RICMS/97, e não nos artigos 50 e 51, haja vista que importa, no caso, saber é se as operações com tais mercadorias implicam ou não em encerramento da fase de tributação.

Cabe consignar ainda que nas duas infrações o levantamento fiscal arrola mercadorias em relação às quais se discute se as operações são ou não passíveis de redução de base de cálculo, no caso queijos, requeijões, manteiga, leite longa vida integral e desnatado Mucuri e composto lácteo Ideal. Assim sendo, a descrição 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, haja vista que Alíquota e Base de cálculo são coisas distintas.

Portanto, resta evidente que uma acusação fiscal 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 encerramento da fase de tributação.

Diante do exposto, concluo que as infrações de defesa e insegurança na determinação do fato imputado ao sujeito passivo.

De fato, entendo assistir razão ao julgador de piso uma vez que, ao tipificar incorretamente a infração, bem como abarcar, em um mesmo lançamento, infrações e situações distintas acarreta em claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte, razão pela qual são nulas as Infrações 4 e 5.

Outrossim, a própria JJF já representa a autoridade competente para avaliar a possibilidade de refazimento da ação fiscal quanto a estas infrações a salvo de erros, o que reitero neste momento.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para modificar a Infração 1 que passa a totalizar o montante de R\$2.523,35.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279463.0008/14-4**, lavrado contra **SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA. (SUPERMERCADO CARDOSO)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.886,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VIII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$4.003,85**, prevista no inciso II, "d" e § 1º, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos. Representa-se a autoridade competente para avaliar a possibilidade de refazimento da ação fiscal quanto a estas infrações a salvo de erros.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA – REPR. DA PGE/PROFIS