

PROCESSO - A. I. Nº - 269369.0918/13-4
RECORRENTE - MAIS COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0050-03/14
ORIGEM - INFAS TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 04/09/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0264-12/15

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA SAÍDAS ESCRITURADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS EM REGIME DE CONTA CORRENTE FISCAL CONSIDERADAS COMO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Contribuinte não elide a acusação fiscal. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de apreciar Recurso Voluntário interposto no enfrentamento do Auto de Infração que foi lavrado em 21/11/2013, exigindo crédito tributário no valor histórico de R\$96.832,34, tendo em vista a irregularidade abaixo citada:

INFRAÇÃO 3 – 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 2011, no valor de R\$11.905,45, acrescido da multa de 60%;

A Decisão na instância de piso foi pela Procedência do Auto de Infração em comento, com homologação dos valores pagos, conforme relata a i. JJF:

"No presente lançamento fiscal está sendo exigido ICMS em decorrência de 05(cinco) infrações: (i) falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado; (ii) recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo; (iii) recolhimento a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas; (iv) falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado; (v) recolhimento a menos de ICMS em razão de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS.

O autuado reconheceu o cometimento das infrações 01, 02, 04 e 05, efetuando o respectivo recolhimento com os benefícios da lei nº 12.903/2013. Sobre as mesmas não existe lide, portanto estas infrações estão devidamente caracterizadas.

Inicialmente, há de se salientar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, inexistindo irregularidades formal ou material, preenchendo todas as formalidades legais previstas na legislação tributária, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidade elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte desta julgadora para decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito, com fulcro no art. 147, II, "a" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, na infração 03, o autuado foi acusado de ter realizado operações com o recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Em sede defensiva, o autuado reconheceu como devido o valor de R\$ 70,94, referente a saídas dos produtos margarina e queijo mussarela, constantes do levantamento fiscal. Afirmou que os demais produtos encontram-se enquadrados no regime de substituição tributária, estando com fase de tributação encerrada e por este motivo, as saídas registraram alíquota zero. Argumentou que em especial o produto massa para pastel, que consta do levantamento realizado, segundo a legislação vigente, se enquadraria no disposto no art. 353, item 11 do RICMS/97-Ba. Traz aos autos cópias das notas fiscais de aquisição deste produto, que registram a NCM

1902.1.900 com o respectivo recolhimento do ICMS ST.

Por sua vez, o autuante, discorda do entendimento do contribuinte, pois as mercadorias citadas pela defesa como MASSAS PARA PASTEL e MASSA PARA PIZZA 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: massa pastel, massa pastel rolo, massa pizza, bolinho bacalhau e bolinho charque estavam enquadrados no regime da Substituição Tributária, considerando que os produtos margarina e queijo mussarela já tiveram o imposto reconhecido como devido pelo autuado.

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 “bolinho de bacalhau” e “bolinho de carne” 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.

Examinemos, então, a questão de direito que envolve as mercadorias MASSAS PARA PASTEL, E MASSAS PARA PIZZAS.

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 entende que o legislador enquadrou todas as mercadorias para as quais pede exclusão 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 nem todos os produtos do “gênero” NCM 1902.1 estão enquadrados no regime de substituição tributária, mas apenas os da NCM 1902.1 especificamente o legislador indica, 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 e, assim, a massa para pastel e massa para pizza que compõem o pedido de exclusão do impugnante não fazem parte dos produtos especificados na norma citada.

Os produtos “massa de pastel” e “massa para pizza” estão enquadrados nas disposições do art. 506-G do RICMS/BA, 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, conterá 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” e “massa para pastel”, enquadrados na posição da NCM 1901, considerados como mistura e pastas para preparação de produtos de padaria, pastelaria e de indústria de bolachas e biscoitos, ou NCM 1902, consideradas massas alimentícias não cozidas, nem recheadas nem preparadas de outro modo, 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” e “massas de pastel” sofrem tributação normal com as alíquotas previstas no art. 50 do RICMS/BA, conforme a operação realizada, se interna 17% ou, se interestadual 12%.

Observo que para este caso, embora o impugnante tenha juntado aos autos cópia de notas fiscais descrevendo os produtos “massa pastel”, “massa lasanha pré-cozida” e “disco de pizza brotinho” com NCM 19021100 ou 19022000, por oportuno, ressalto que as massas arroladas pelo impugnante para a pretendida exclusão da exigência fiscal (exceto “massa lasanha pré-cozida”, item que o próprio art. 343, II, item 11.4.1 exclui da substituição tributária), não estão incluídos na posição 1902.1 (massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo), como alega o impugnante, mas sim no grupo 1902.30 (outras massas alimentícias) da Tabela TIPI, não estando alcançadas, portanto, pelo regime de substituição tributária referida no art. 353, inciso II, item 11.4.1, do RICMS/BA.

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 este CONSEF tem se pautado firmemente em linha com o entendimento que acima manifesto. Nesse sentido são os pareceres DITRI/GECOT Nºs 12847/2009 de 29/07/2009, 12647/2009 de 27/07/2009 e 10723/2009 de 29/06/2009. Desse modo, a infração 03 resta caracterizada e inteiramente subsistente. Infração procedente.

Quanto à alegação do defendente de que fazia a antecipação do imposto por substituição tributária, todas as vezes que recebia as notas de aquisição destes produtos, “massas de pizza” e “massas de pastel, conforme cópia das notas de aquisição e recolhimento do ICMS ST, informo que o autuado poderá utilizar tais valores, caso devidamente comprovados, no pagamento do presente auto de infração”

O Recurso Voluntário apresentado tempestivamente, inicia comentando que desde a impugnação, apensa às fls. 126/129, é destacado que o auto de infração não pode prevalecer, pois parte das infrações apontadas tem como supedâneos, pressupostos jurídicos inaceitáveis.

Com referência às infrações 1, 2, 4 e 5, declara que a empresa reconheceu o débito e já fez a sua quitação com os benefícios da Lei nº 12.903/2013 no dia 29 de novembro de 2013, o que resta conforme de acordo extrato SIGAT apenso às fls. 401/2/3/4.

Quanto a infração 03, a única restante neste PAF, ressalta que o valor reconhecido é de R\$ 70,94 referente a saída de margarina e queijo mussarela constantes do levantamento fiscal, porém os demais valores apontados são indevidos, por pertencerem ao escopo dos produtos suspeitáveis à substituição tributaria, fatos postos pelos quais pretende ver reformada a acusação fiscal correspondente.

Diz ser sabido, inconteste, que a massa para pastel está no regime da ST, e que fazia o recolhimento antecipado da substituição sempre que recebia as NF desse produto, cumprindo literalmente o disposto na legislação para esses produtos classificados no item 11.4.1, inciso II do art. 353 do RICMS/BA. Em seguida, transcreveu mencionado dispositivo legal.

Informa que o produto ingressa em seu estabelecimento com o imposto pago antecipadamente e elimina tributação nas etapas das operações seguintes; por essa causa se aplicou zero e não os 17% mantidos pelo i. Agente autuador.

Cita a recorrente que a decisão enfrentada autoriza a compensação dos valores já pagos a título de antecipação do tributo; comenta que já tendo sido, reconhecidos e pagos, sob pena de incidir em bitributação, nada mais deve ao erário pois agindo de boa fé pagou seus impostos dentro da lei e nas datas aprazadas.

Contém seu pedido que o Recurso Voluntário seja aceito e reformada a decisão ora enfrentada, ainda incluída a realização de diligência e prova pericial para constatar as alegações vindas em sede de recurso.

Às fls. 406/8, a i. Procuradora da PGE/PROFIS, Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz emite opinativo acerca da resultante infração 3, indicando que o art. 353 do RICMS/BA, inciso II, item 11.4.1 especifica os produtos sujeitos à substituição tributaria, entre os quais não se incluem as massas para pastel e para pizza.

E menciona que os pareceres DITRI/GECOT 12847/2009, 12647/2009 e 10723/2009 refletem tal posição

e servem como abalizamento para as decisões do CONSEF.

Entende i, Procuradora que os argumentos apresentados pelo recorrente não tem o condão de modificar a decisão recorrida, opinando assim pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário em comento.

VOTO

A presente autuação acusou o cometimento de 05 infrações, sendo que para as infrações 1, 2, 4 e 5, a empresa autuada fez a sua quitação com os benefícios da lei nº 12.903/2013 no dia 29 de novembro de 2013, conforme prova o DAE apenso às fls. 183 e de acordo ao extrato SIGAT às fls.361/3 demonstrando pagamento das parcelas reconhecidas pelo autuado.

Quanto à resultante Infração 3, “*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 2011, no valor de R\$11.905,45, acrescido da multa de 60%*”, recorrente ressalta que o valor reconhecido é de R\$ 70,94 referente a saída de margarina e queijo mussarela constantes do levantamento fiscal, porém os demais valores acusados indevidamente, pertencem ao conjunto dos produtos susceptíveis à substituição tributaria.

O regime de substituição tributária está previsto na CF/88, artigo 150, § 7º, o qual estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Em outras palavras, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural.

Para um melhor entendimento, podemos dizer que este regime consiste, basicamente, na cobrança do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador. Ou seja, antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o imposto correspondente deve ser retido e recolhido.

Este tipo de regime é comumente chamado de substituição tributária para frente.

Os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária são relacionados em Convênios, Protocolos e legislações estaduais.

Assim, por exemplo, na venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária efetuada por industrial ao distribuidor, este primeiro, o substituto, deverá reter e recolher o ICMS que se transmitirá para as operações subsequentes com esta mercadoria, ou seja, deverá ser retido e recolhido o ICMS que será devido na venda deste distribuidor para o varejista e na venda deste para o consumidor final.

O regime de substituição tributária do ICMS atinge a qualquer contribuinte do ICMS, pessoa física ou jurídica, que realize operações, habitualmente ou em volume que caracterizem intuito comercial ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, até mesmo se as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O seguinte quadro demonstrará simplista cronograma, relacionando fases de circulação das mercadorias enquadradas na ST, qualidade do Agente participante, e ônus do Imposto:

PRODUTOR/_ IMPORTADOR (SUBSTITUTO) ICMS (PRÓPRIO E ST)	ATACADISTA (SUBSTITUIDO) ICMS (-0-) JÁ ANTECIPADO	VAREJISTA (SUBSTITUIDO) ICMS (-0-) JÁ ANTECIPADO	CONSUMIDOR FINAL (SUBSTITUIDO) ICMS (-0-) JÁ ANTECIPADO.

É despiciendo, portanto, sequer considerar-se o pedido de diligência emanado do sujeito passivo,

dado não pairar dúvida qualquer acerca do entendimento da presente acusação.

O rol das operações autuadas, listadas às fls.42 a 80, revela a exponencial presença das massas para pizza e para pastel, e outros poucos itens mais, todos não enquadrados no regime da Substituição Tributária.

O meu voto é pelo Improvimento do Recurso Voluntário apresentado, homologando as infrações 1, 2, 4 e 5, cujos débitos foram reconhecidos e quitados com os benefícios da Lei nº 12.903/2013 no dia 29 de novembro de 2013, conforme extrato SIGAT apenso às fls. 401/2/3/4, considerando Procedente a Infração nº 3 no valor de R\$11.905,45, acrescido da multa de 60% e dos acréscimos legais.

Quanto à alusão do recorrente, de que fazia o recolhimento antecipado da S.T. sempre que recebia as NFE desse produto, pois dado o fato da massa para pastel estar sob o regime de substituição tributária, procedia à antecipação desse imposto todas as vezes que recebia as notas de aquisição que registrasse a NCM 1902.1.900.

Para correção desse procedimento, informo que dentro do prazo decadêncial, poderá o recorrente peticionar à Inspetoria fazendária de sua circunscrição o resarcimento do imposto acaso indevidamente recolhido, provando o fato com os DAEs e as NFE correspondentes.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **269369.0918/13-4**, lavrado contra **MAIS COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$96.832,34**, acrescido das multas de 60% sobre R\$95.930,38 e 100% sobre R\$901,96, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "b" e "e" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA – REPR. DA PGE/PROFIS