

**A. I. Nº** - 279463.0008/14-4  
**AUTUADO** - SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA.  
**AUTUANTE** - WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JUNIOR  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 11. 03. 2015

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0019-01/15**

**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. No presente caso, a autuação diz respeito a ervas desidratadas e embaladas em escala industrial. Cabível a glosa do crédito exclusivamente quanto aos pescados, haja vista que a redução da base de cálculo de 100%, prevista no art. 87, XXXVI, do RICMS/BA/97 veda a utilização de crédito fiscal. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. Infração subsistente. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO.** Restando comprovado que as saídas das mercadorias ocorreram tributadas normalmente, é cabível a imposição da multa de 60% sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, conforme a autuação. No que concerne ao iogurte, o entendimento esposado no Acórdão CJF Nº. 0067-11/14, aduzido pelo impugnante, foi no sentido de que parte dos produtos iogurtes arrolados naquela autuação, apesar de sua denominação equivocada, não se referia a iogurtes, mas sim a bebidas lácteas, razão pela qual sofre tributação normal. No presente caso, os produtos iogurtes arrolados na autuação, constantes do demonstrativo elaborado pelo autuante, têm a mesma denominação daqueles mantidos no Acórdão acima referido. Infração subsistente. **3. 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 04 e 05 nulas. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2014, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$101.144,14, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. 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%;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a setembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.362,98, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deixou de efetuar a antecipação e deu saídas sem destaque do ICMS;
3. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a setembro de 2011, no valor de R\$4.003,85, correspondente ao percentual de 60% do valor do imposto. Consta que a infração se relaciona com entradas de mercadorias sujeitas à antecipação tributária em que houve aproveitamento do crédito e saídas posteriores com tributação normal;
4. 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;
5. 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 (fls. 266 a 286) afirmando que o lançamento de ofício está eivado de vícios, pois, há erro material em todo o levantamento, bem como, se fundamenta em fatos não previstos em lei, devendo o presente Auto de Infração ser julgado improcedente.

Apresenta o seu inconformismo quanto à infração 01, consignando que foi alegado que teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, contudo, encontrou equívocos nos demonstrativos elaborados pelo autuante que, segundo afirma, comprometem significativamente a autuação.

Sob o título de “Produtos hortícolas” diz que as mercadorias supostamente seriam isentas em virtude da previsão do art. 14, I, “a”, 5, do RICMS/BA/97, cuja redação reproduz.

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.

Frisa que, conforme posição consolidada neste CONSEF, 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 goza de isenção do imposto. Invoca e reproduz, nesse sentido, parte do voto do Julgador Antônio César Dantas de Oliveira, proferido no Acórdão JJF Nº 0274-02/12. Diz que nesse mesmo sentido é o Parecer nº 13.670/2009 da Gerência de Consultas Tributárias da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda, conforme transcrição que apresenta.

Salienta que o 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.

Reporta-se sobre o filé de merluza, registrando que a Constituição Federal no art. 155, XII, “g”, determina que, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Aduz que, nesse diapasão, a Lei Complementar 24/1975 que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS prevê em seu art. 1º que as isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Estabelece em seguida que o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo determinado.

Assinala que o RICMS/BA/2012, no seu art. 265, II, “e”, concede isenção do ICMS nas saídas internas de pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o Convênio ICMS 60/91 autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS nas operações internas com pescado, exceto crustáceo, molusco, adoque, bacalhau, merluza, pirarucu, salmão e a rã.

Diz que nesse contexto, percebe-se que o Convênio ICMS 60/91 em nenhum momento autorizou ao Estado da Bahia a conceder isenção à merluza, pelo que, diante do conflito entre o RICMS e a norma do Convênio Interestadual de ICMS, deve prevalecer o Convênio ICMS 60/91, que excepcionou a merluza da isenção do ICMS.

Afirma que ante a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 60/91 as operações internas envolvendo o produto de origem nacional não estão amparadas pelo benefício de isenção.

Menciona que o STJ tem reiteradamente decidido sobre o tema como se depreende da ementa cujo teor transcreve. Acrescenta que, também o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia - TJ/BA entende não haver isenção para a merluza, em consonância com o referido Convênio.

Conclui afirmando que esta infração deve ser julgada improcedente.

No que tange à infração 03, observa que a antecipação tributária tem previsão no art. 352 do RICMS/BA/97 e pode ocorrer tanto nas operações internas quanto nas operações interestaduais. Reproduz o referido artigo.

Frisa que o art. 353 refere-se às operações com mercadorias sujeitas a substituição tributária por antecipação nas saídas internas, determinando que é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias listadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado.

Assinala que isso decorre pelo fato de a Lei atribuir a determinado contribuinte, normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador, o pagamento do ICMS incidente nas subsequentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final.

Diz que nesse contexto já recebeu as mercadorias com o imposto antecipado, com a fase de tributação já encerrada, razão pela qual é indevida a cobrança da multa, por um imposto que sequer deveria ser pago por ele.

Registra que, além disso, consoante entendimento esposado no Acórdão CJF Nº 0067-11/14, os iogurtes autuados, apesar de sua denominação equivocada, não são iogurtes, mas sim bebidas lácteas, razão pela qual sofrem tributação normal.

Salienta que nos termos da Lei Federal nº 1.283/50, cuja redação transcreve, cabe ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA a fiscalização sobre os produtos alimentares de origem animal, assim sendo os leites, bebidas lácteas e iogurtes.

Menciona que o Ministério da Agricultura, através da Instrução Normativa nº 16, de 23/08/2005, aprovou o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea estabelecendo a identidade e os requisitos mínimos de qualidade que deverão atender as Bebidas Lácteas destinadas ao consumo humano, conforme redação que transcreve. Acrescenta que o mesmo Regulamento também trata de bebida láctea com adição de leite fermentado, sem que o produto perca a natureza de bebida láctea bastando, para atender a esta classificação de bebida láctea, que exista mais de 51% de leite e soro de leite em sua composição.

Assinala que nesta seara o MAPA, com a Instrução Normativa nº 46, de 24/10/2007, adotou o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leites Fermentados, definindo o que é leite fermentado e iogurtes com e sem adição de ingredientes opcionais não lácteos.

Afirma que, desse modo, cabe ao Ministério da Agricultura definir, autorizar o registro e fiscalizar a comercialização, em âmbito nacional, do produto que pode ser considerado bebida láctea, e do produto a ser considerado como iogurte, inclusive quanto às identificações dos rótulos de cada produto nestas duas condições.

Noticia que diante de tais considerações, no Acórdão supracitado, foi determinada a conversão do feito em diligência para oficiar a Delegacia da Receita Federal, solicitando esclarecimento quanto ao real enquadramento de tais mercadorias. Reproduz a conclusão dada pela CJF.

Conclui que nas operações internas o imposto já fora pago, encerrando a fase de tributação, exceto para os “iogurtes”, pois, de acordo com a Receita Federal são bebidas lácteas, razão pela qual sofrem tributação normal.

Quanto às operações interestaduais, diz que foram adquiridas de unidades da Federação que possuem convênio e protocolo com o Estado da Bahia referente às mercadorias objeto da autuação.

Observa que o RICMS/BA/97, no seu art. 371, determina o pagamento do imposto pelo adquirente apenas nas aquisições em que haja convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem, consoante transcreve.

Assevera que, no caso concreto, por haver convênio entre o Estado da Bahia e as unidades da Federação de origem, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do fornecedor, sendo indevida a imposição da multa.

Relativamente às infrações 04 e 05, registra que tendo em vista que a tipificação e enquadramento de ambas são os mesmos, divergindo apenas na forma em que ocorreu a saída, através de ECF e notas fiscais, respectivamente, a impugnação será feita conjuntamente.

Reporta-se sobre os produtos sujeitos à substituição tributária. Diz que o requisito precípua para o seu enquadramento é que as mercadorias consideradas no demonstrativo sejam sujeitas a tributação normal. Isso porque 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.

Salienta que o regime da substituição tributária imputa ao substituto a responsabilidade pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas operações subsequentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final, sendo que, pautado nessa premissa, percebe-se que ao adquirir mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária não exerce relação de submissão de obrigação tributária principal ao Fisco Estadual, conseqüentemente não pode ser exigido o imposto que não é devido.

Frisa que num exame dos demonstrativos observa-se que foram consideradas mercadorias sujeitas a substituição e antecipação tributária, elencadas no art. 353 do RICMS/97, por conseguinte, a fundamentação aposta pelo preposto fiscal é totalmente desprovida de base legal.

Reporta-se sobre os derivados de farinha de trigo, observando que a antecipação do pagamento do ICMS, no tocante à farinha de trigo, está disciplinada pelo Protocolo ICMS 46/2000.

Aduz que na redação vigente o referido Protocolo 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.

Diz 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.

Afirma que o referido 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, por último, o código 10.94-5 – Fabricação de massas alimentícias. Apresenta a referida tabela.

Assinala que se constata, assim, que intencionalmente o Protocolo 46/2000 abrange todos os produtos derivados da farinha de trigo arrolados pelo CNAE, dentre os quais, os que comercializa, no caso bolos e massas.

Afirma que nesse sentido converge o entendimento do Fisco Estadual posto em evidência, inclusive, em Pareceres. Menciona como exemplo o Parecer nº 12128/2010, datado de 12.07.2010, cuja redação transcreve.

Alega que 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.

Ressalta que também constam no demonstrativo mercadorias que apenas comercializa, mas também derivadas da farinha de trigo e, por isso, se submetem ao regime da substituição tributária.

Sustenta 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; Massa Fresca de talharim; Massa de pizza; Massa de nhoque Adrià; Macarrão Talharim.

Sob o título “Outras mercadorias”, diz que, nesse diapasão, diversas mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, constante no art. 353 do RICMS/BA/97, também foram exigidas pelo autuante, conforme abaixo:

- macarrão instantâneo (art. 353, II, item 11.4.3 do RICMS/1997);
- café solúvel (art. 353, II, item 10 do RICMS/1997);
- bico de mamadeira (art. 353, II, item 13.5 do RICMS/1997);
- chupetas (art. 353, II, item 13.5 do RICMS/1997);
- ração canários (art. 353, II, item 34 do RICMS/1997);
- ração periquitos (art. 353, II, item 34 do RICMS/1997);
- ração papagaio (art. 353, II, item 34 do RICMS/1997);
- biscoito para cães pedigree (art. 353, II, item 34 do RICMS/1997);
- mistura para pássaros (art. 353, II, item 34 do RICMS/1997);
- saco de lixo opção (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997);
- saco alvejante (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997);

- pá de lixo (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997);
- loção off cosméticos (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997);
- loção repelex (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997);
- repelente Hidrol Off (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997);
- pulverizador Guarany (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997);
- SBP 45 noites (art. 353, II, item 36 do RICMS/1997).

Conclui que o procedimento adotado foi correto ao destacar alíquota zero para as mercadorias em que não há cobrança do imposto.

Prosseguindo, diz que foi aplicada a alíquota de 17% para as seguintes mercadorias:

- leite longa vida integral e desnatado Mucuri, Regina e Batavo. Alega que de acordo com o art. 87, XXXV do RICMS/1997, as operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), tem redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7%. Afirma que, sendo assim, não há que se falar em alíquota a menor, haja vista que, com esquite no referido dispositivo regulamentar, aplicou a alíquota de 7%;
- composto lácteo ideal. Observa que foi aplicada redução de base de cálculo, de modo que a carga tributária corresponda a 7%, com supedâneo no art. 87, XXI do RICMS/1997, tendo em vista que o composto lácteo ideal é um tipo de leite em pó, motivo pelo qual faz jus à redução da base de cálculo em questão.

Aduz que o fato de constar na embalagem a expressão “não é leite em pó”, não se apresenta suficiente para excluir o benefício fiscal, pois se refere apenas a aspectos regulatórios do produto, e não consideram a finalidade e utilização pelo consumidor final.

Esclarece que a forma de produção do “composto lácteo” é idêntica a do “leite em pó”, com a diferença de que é adicionado de outros ingredientes, contudo, esses ingredientes não retiram do produto a sua característica essencial, isto é, ser um leite em pó o qual, portanto, faz jus à redução de base de cálculo prevista na legislação estadual.

Consigna que o conceito de composto lácteo é utilizado apenas para esclarecer os consumidores para o fato de que os leites são enriquecidos com outros ingredientes, no entanto, não há controvérsia alguma quanto ao fato de que o leite em pó representa praticamente a totalidade da composição do composto.

Reporta-se sobre a alíquota de 12%, observando que esta foi aplicada para os queijos, requeijões e manteiga, em razão de as mercadorias com NCM 0405.10.00 e 0406 serem contempladas com o benefício da redução da base de cálculo em 29,41%, prevista no art. 87, XXVII, do RICMS/BA/97, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12%.

Registra que encerrou seu funcionamento em 02/10/2011, conforme amplamente divulgado em noticiário local e de conhecimento da própria Secretaria da Fazenda, mantendo apenas um escritório administrativo em local diverso ao que exercia suas atividades. Informa que na antiga instalação passou a funcionar o supermercado G. Barbosa, pessoa jurídica diversa e sem qualquer ligação com o autuado.

Salienta que em consulta aos sistemas da Secretaria da Fazenda, verifica-se claramente que não efetuou qualquer registro de operações no exercício de 2012, evidentemente, por não ter tido nenhuma transação durante esse período.

Frisa que pelo próprio Auto de Infração verifica-se que, em que pese a fiscalização compreender o período de 01/01/2010 a 31/12/2011, só há fato gerador das primeiras duas infrações até o mês de setembro de 2011, robustecendo a tese de que a partir de 02/10/2011 não efetuou nenhuma operação.

Ressalta que, diante disso, não reconhece nenhuma venda efetuada a partir do encerramento de suas atividades, razão pela qual requer a exclusão dos lançamentos efetuados após o dia 02/10/2011.

Salienta que subsistindo alguma mercadoria que seja tributada normalmente, há uma peculiaridade que o autuante não observou, ou seja, diversos produtos assinalados na planilha, adquire e tem que efetuar a antecipação parcial, podendo se creditar 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.

Observa que a antecipação parcial do ICMS deve ser aplicada a mercadorias destinadas a comercialização, conforme determina o art. 352-A do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Afirma que essas antecipações não foram consideradas para abater do ICMS a recolher decorrente de diferença de alíquotas apurada pelo autuante. Requer que sejam compensadas com o imposto porventura existente neste Auto de infração. Invoca o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, para dizer que este afirma expressamente que o ICMS será 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. Ressalta que as únicas exceções ao princípio da não-cumulatividade do imposto e ao direito à compensação entre débitos e créditos fiscais do ICMS correspondem aos casos de isenção ou de não-incidência, que não se enquadram nas operações efetuadas.

Menciona que o direito à utilização do crédito do ICMS constitui garantia constitucional e conforme disciplinou a Constituição de 1988 com relação a essa matéria, o contribuinte deve ser compensado pelo Estado com o valor integral (100% por cento) do que foi pago, caso não se entenda pela improcedência das infrações. Acrescenta que pela própria descrição das infrações que o ilícito tributário é “recolher a menor o ICMS”, o mesmo somente será perfeitamente identificado se forem analisados de forma conjunta os débitos e os créditos.

Assevera que, dessa forma, necessário que sejam realizadas diligências, a fim de se apurar o seu efetivo crédito, que sem o mesmo torna 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.

Finaliza a peça defensiva requerendo a desconstituição parcial do Auto de Infração. Requer, ainda, a concessão do crédito, nas infrações que eventualmente poderão ter imposto a ser recolhido, conforme exposto no respectivo item. Requer, por fim, que se entendido necessário, seja o feito convertido em diligência, atitude que poderá lhe dar a possibilidade de demonstrar inequivocamente a impropriedade do lançamento, bem como a sua total lisura perante o Fisco Estadual. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 294 a 296) consignando que, após análise da defesa, acata parte de sua argumentação, porém, mantém a cobrança.

No que tange à infração 01, observa que a questão diz respeito a identificar se os produtos são ou não isentos.

Salienta que com relação aos produtos hortícolas o cerne é determinar se os produtos são ou não industrializados, já que os produtos in natura são isentos.

Aduz que para os produtos elencados nesta infração poderia haver industrialização por beneficiamento ou por acondicionamento, entretanto, não existe modificação ou aperfeiçoamento do produto, mas sim uma simples embalagem de apresentação do produto, o que, segundo o item IV do § 5º do art. 2º do RICMS/97, não configura industrialização.

Quanto à merluza e outros pescados, diz que de acordo com o inciso XXXVI do art. 87 RICMS/97 é reduzida em 100% a base de cálculo de pescados nas operações internas, o que equivale à isenção. Afirma que se merluza é um pescado e não se enquadra nos casos de exceções, então é uma operação isenta e correta está a autuação.

Quanto à infração 03, observa que o autuado alega que nas operações internas não é o responsável pelo pagamento do imposto e, portanto, não pode sofrer autuação. Ressalta que, no entanto, as entradas das mercadorias em questão estão com destaque do ICMS que o contribuinte aproveitou, podendo assim se depreender que não houve substituição tributária. Consigna que, a contrário senso, dever-se-ia cobrar o crédito indevido com as devidas cominações legais.

Relativamente aos iogurtes, diz que o autuado alega que são bebidas lácteas, e tiveram o tratamento de mercadoria sujeita a substituição pela Fiscalização porque o contribuinte em várias operações deu este enquadramento e considerando a denominação do produto que está na lista de produtos sujeitos à substituição tributária.

Esclarece que para os produtos com denominação de iogurte, cuja entrada/saída teve também a classificação como produto da substituição tributária, houve cobrança, para os produtos que tanto na entrada como na saída o contribuinte enquadrou como tributado normalmente não houve cobrança.

Conclui considerando correta a autuação.

No respeitante às infrações 04 e 05, observa que o autuado se defende alegando que os produtos bolo de milho, de aipim, puba e assemelhados são derivados do trigo e, portanto, estão na substituição tributária.

Frisa que pensando nisso, imagina o que diria nossos ancestrais indígenas que nem conheciam o trigo e seus derivados. Acrescenta que as nossas vovós sabem e nós aprendemos que tais produtos são derivados do milho e da mandioca, não se sujeitando à substituição tributária.

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

No que tange ao macarrão instantâneo, diz que a inclusão na substituição tributária só se deu a partir de 01/06/2010, sendo devida a autuação por se tratar de período anterior.

Relativamente a outras mercadorias, observa que o autuado elenca diversas mercadorias alegando que estas seriam do regime de substituição tributária, no caso:

- café solúvel – afirma que é produto industrializando não se caracterizando como apenas torrado ou moído;
- bico de mamadeira – os bicos elencados são de silicone e não se enquadram na NCM descrita no art. 353;
- rações para canários, periquitos e papagaio, biscoitos cães e mistura para pássaros – afirma que não se trata de ração pet enquadradas na substituição tributária;
- sacos de lixo – registra que não houve exigência fiscal sobre esta mercadoria, mas sim de sacos para freezer e embalagem de alimentos;
- pá de lixo – assevera que não está na relação do Protocolo 106/09;
- loções e repelentes – diz que são produtos de uso pessoal e corporal e não de limpeza doméstica, portanto fora do Protocolo 106/09.

No tocante às alegações do autuado quanto a mercadorias com alíquotas diferenciadas consigna que:

- produtos com alíquota de 7% - o leite longa vida com o benefício da redução da base de cálculo segundo o art. 87, inciso XXXV, citado é o de leite fabricado na Bahia, o que não é o caso dos produtos elencados na autuação;
- compostos lácteos - não é o mesmo que leite em pó, segundo entendimento já consolidado, inclusive no CONSEF, em diversos julgados contra a Nestlé. Acrescenta que outro fato que corrobora esta tese é o da mudança da legislação para incluir os compostos lácteos na redução de base de cálculo, em agosto de 2013, no art. 268, inciso XXV, do RICMS/BA/12;



- produtos com alíquota de 12% - queijos, requeijões e manteiga – afirma que a redução prevista no inciso XXVIII do art. 87 do RICMS/BA é para as saídas do *fabricante* da Bahia, não se coadunando com as operações de saídas objetos da autuação.

Salienta que o autuado ainda alegou não reconhecer fatos geradores posteriores a outubro 2011, porém, a autuação teve por base as informações prestadas pelo contribuinte através do registro SINTEGRA que estão de acordo com a sua escrituração fiscal.

Diz que, desse modo, não foram inventadas durante os trabalhos da auditoria pela Fiscalização, nem tampouco são alheias à movimentação do contribuinte, uma vez que foram informadas por este.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração.

## 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

Quanto à infração 02, observo que não foi objeto de impugnação, o que permite concluir que este item da autuação é subsistente.

No que concerne à infração 03, observo que o autuado alega que já recebera as mercadorias com o imposto antecipado, com a fase de tributação já encerrada, razão pela qual é indevida a cobrança da multa, por um imposto que sequer deveria ser pago por ele.

Alega, também, que consoante entendimento esposado no Acórdão CJF Nº 0067-11/14, os iogurtes autuados, apesar de sua denominação equivocada, não são iogurtes, mas sim bebidas lácteas, razão pela qual sofrem tributação normal.

Vejo que o autuante contesta as alegações defensivas, afirmando que as entradas das mercadorias em questão estão com destaque do ICMS que o contribuinte aproveitou, podendo assim se depreender que não houve substituição tributária.

Relativamente aos iogurtes, diz que tiveram o tratamento de mercadoria sujeita a substituição tributária pela Fiscalização porque o contribuinte em várias operações deu este enquadramento e considerando a denominação do produto que está na lista de produtos sujeitos à substituição tributária. Esclareceu ainda que para os produtos com denominação de iogurte, cuja entrada/saída teve também a classificação como produto da substituição tributária houve cobrança, para os produtos que tanto na entrada como na saída o contribuinte enquadrou como tributado normalmente não houve cobrança.

Passo a examinar.

De início, considero relevante o registro feito pelo autuante na informação fiscal, no sentido de que as entradas das mercadorias em questão estão com destaque do ICMS que o contribuinte aproveitou, podendo assim se depreender que não houve substituição tributária.

No que tange a referidas mercadorias o tratamento dado pelo autuado, permite concluir que assiste razão ao autuante, haja vista que o autuado deu um tratamento tributário normal – débito/crédito – nas entradas e saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Nessa situação, restando comprovado que as saídas ocorreram tributadas normalmente, é cabível a imposição da multa de 60% sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, conforme a autuação.

Já no que concerne ao iogurte, constato que o entendimento esposado no Acórdão CJF Nº 0067-11/14 foi no sentido de que parte dos produtos iogurtes arrolados naquela autuação, apesar de sua denominação equivocada, não se referia a iogurtes, mas sim a bebidas lácteas, razão pela qual sofre tributação normal.

Noto que no voto proferido no citado Acórdão o ilustre Relator consignou o seguinte:

(...)

b) Os autuantes acataram a resposta das consultas e fizeram as exclusões daqueles produtos dos demonstrativos originais e mantiveram os produtos: Molico Liq; Molico Iog; Nestlé Iogurte Polpa; Molico B1 Iog; Bliss Iogurte Liq; Nestlé Iog; Molico Actifibra; Ninho PPA; Molico IGT Natural e Nestlé B1 Iogurte, classificados como iogurtes na NCM 0403.1000.

Portanto, nem todos os iogurtes que foram arrolados naquele Auto de Infração foram considerados “bebidas lácteas” e excluídos da autuação.

Na realidade, conforme se verifica na transcrição acima do trecho do voto, foram mantidas as exigências referentes aos produtos iogurtes: Molico Liq; Molico Iog; Nestlé Iogurte Polpa; Molico B1 Iog; Bliss Iogurte Liq; Nestlé Iog; Molico Actifibra; Ninho PPA; Molico IGT Natural e Nestlé B1 Iogurte, produtos estes que estão arrolados na autuação em exame, conforme “DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS PRODUTOS ANTECIPADOS COM POSTERIOR SAÍDA TRIBUTADA” exercícios de 2010 e 2011, elaborado pelo autuante, acostado às fls. 70 a 99 dos autos.

Cabe observar que o autuado não especificou na defesa apresentada quais os produtos iogurtes, arrolados na autuação, considera descaber a exigência fiscal, sendo possível verificar da análise do referido demonstrativo que os iogurtes sobre os quais recai a exigência fiscal são os mesmos mantidos no Acórdão CJF Nº 0067-11/14, no caso Molico Liq; Molico Iog; Nestlé Iogurte Polpa; Molico B1 Iog; Bliss Iogurte Liq; Nestlé Iog; Molico Actifibra; Ninho PPA; Molico IGT Natural e Nestlé B1 Iogurte.

Diante disso, esta infração é subsistente.

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 indubitável 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279463.0008/14-4**, lavrado contra **SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$4.080,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VIII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.003,85**, prevista no art. 42, II, "d" e § 1º do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05

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

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR