

A. I. N° - 276473.1205/14-8
AUTUADO - SUPERMERCADOS CASAGRANDE LTDA.
AUTUANTE - ROSAMARIA BARREIROS FERNANDEZ
ORIGEM - INFAC TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 01/10/2015

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0200-03/15

EMENTA: ICMS. 01. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **b)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. Infrações não contestadas. 02. OPERAÇÕES INTERNAS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** OPERAÇÕES NO ECF. **b)** OPERAÇÕES COM NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. Revisão realizada pelo autuante reduz valor originalmente cobrado. Infração parcialmente subsistente. 03. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração reconhecida. 04. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração não contestada. Indeferido pedido de diligência. Afastadas nulidades suscitadas. Não acatado pedido de redução das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 18/12/2014, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$136.882,92, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

- 1 - 01.02.02. - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de maio, junho, agosto e novembro de 2011, no valor de R\$207,20, acrescido da multa de 60%;
- 2 - 01.02.06 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$5.152,59, acrescido da multa de 60%;
- 3 - 01.02.03 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$2.567,54, acrescido da multa de 60%;
- 4 - 03.02.04 - recolheu a menos ICMS em razão de erro na apuração dos valores do imposto, em operações com ECF, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$476,44, acrescido da multa de 60%;
- 5 - 03.02.02 - recolheu a menos ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, operações com ECF nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$80.139,47, acrescido da multa de 60%;

6 - 03.02.02. - recolheu a menos ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, com relação às notas fiscais eletrônicas de saídas emitidas pela empresa, nos meses de janeiro, maio, julho a dezembro de 2011, no valor de R\$244,39, acrescido da multa de 60%;

7 - 07.15.02 - efetuou recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a comercialização, nos meses de janeiro, março a novembro de 2011, no valor de R\$27.129,86 acrescido da multa de 60%;

8 - 06.02.01 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, maio a julho e setembro, novembro e dezembro de 2011, no valor de R\$2.803,31, acrescido da multa de 60%;

9 - 01.02.02. - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento. Consta na descrição dos fatos, tratar-se de material de embalagem utilizado nas saídas de mercadorias não tributáveis, sendo aplicado o critério da proporcionalidade para determinar o crédito a que o contribuinte faz jus, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$18.162,12, acrescido da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento às fls.102/107, através de procurador legalmente constituído, procuração fl. 108. Diz que auto de infração teve como fundamentação, dentre outros fatores, a alegação de que teria se utilizado indevidamente o crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo mais especificamente o material de embalagem, composto de bandejas de isopor, filme plástico e etiquetas auto adesivas, tendo sido aplicada a defendant uma multa de R\$ 18.162,12.

Afirma que também fora aplicado uma multa no valor de R\$ 80.139,47, sob o argumento de que a defendant teria recolhido a menor o ICMS em função da aplicação de alíquotas diversas das previstas na legislação, no que se refere a saída de mercadorias.

Quanto aos demais tópicos do auto de infração, a defendant reconhece a irregularidade e providenciará a regularização do recolhimento junto ao Fisco, todavia, quanto aos dois tópicos supra mencionados, a empresa busca nessa peça de defesa o cancelamento da multa no que se refere a questão dos materiais de embalagem e uma revisão quanto a questão do recolhimento a menor face as diversas alíquotas previstas na legislação, conforme será exposto a seguir.

Sobre o crédito indevido aduz que o material de embalagem a que se refere ao auto de infração são as bandejas de isopor, filme plástico e etiquetas auto-adesivas, itens obrigatórios para o acondicionamento (bandeja de isopor e filme plástico) e também para informações sobre peso, preço, procedência e origem da mercadoria comercializada (etiqueta auto adesivas). Com essa obrigatoriedade legalmente definida, é de se concluir que tais mercadorias não se enquadram na condição de uso ou consumo e, portanto, geram direito a crédito do imposto, porque entram como parte integrante do custo da mercadoria.

Aduz que a fundamentação utilizada pelo Fisco, está na contramão do entendimento majoritário nos Tribunais de todo o país, os quais entendem pelo direito de crédito do ICMS sobre a aquisição de tais mercadorias, pelo fato das mesmas integrarem o custo final da mercadoria comercializada. Sobre o tema reproduz jurisprudência.

Diante dos julgados citados, conclui que as sacolas plásticas personalizadas, bandejas de isopor, embalagem plástica para alimentos e rolos plásticos utilizados para embalagem, não podem ser consideradas despesas como pretende o autuante, pois se tratam de insumos agregados aos produtos, sem os quais, impossibilitaria sua comercialização. Conclui que o material das embalagens dos produtos comercializados pelo supermercado, porque integram o produto final, podem ensejar aproveitamento de crédito fiscal de ICMS.

Entende que não infringiu qualquer dispositivo legal, ao creditar o ICMS sobre a aquisição dos materiais utilizados obrigatoriamente na embalagem, acondicionamento e informação sobre determinados produtos, não se justificando, portanto a multa a ele aplicada, devendo ser a mesma cancelada, o que requer, por ser de direito e de justiça.

Quanto a questão de recolhimento a menor do ICMS em função de alíquotas diversas das previstas na legislação, no que se refere a saída de mercadorias frisa que em que pese o valoroso trabalho da fiscalização, a relação das mercadorias elaborada pela agente fiscal, merece ser revista, vez que numa breve análise feita pelo setor contábil da empresa defendant, constatou-se que há equívocos por parte do fisco, vez que várias mercadorias, sobre as quais estão sendo cobradas diferenças do ICMS, tiveram seu recolhimento feito corretamente, sendo que algumas são inclusive isentas.

Observa a necessidade da revisão por parte do fisco, o que para melhor demonstrar, a empresa defendant relaciona algumas mercadorias que constam na listagem do fisco como se tivessem tido recolhimento a menor, todavia tal recolhimento está de pleno acordo com a legislação vigente. Cita: lombo sadia defumado, lombo sadia tipo canadense, thalharim caseiro, cannelloni petybom c/ovos, biscoito nestlé mini torta duo classic, massa para pastel, copa lombo sadia, massa para pizza, massa lazanha pré-cozida, biscoito nestlé recheado, massa para panqueca – mercadorias que entende estariam enquadradas no regime de substituição tributária, além do leite tipo C – mercadoria que seria isenta.

Sustenta que os produtos citados são uma pequena amostra do equívoco cometido pelo fisco, considerando o grande número de mercadorias sobre as quais, está sendo cobrada a diferença do ICMS, e se baseia o fundamento da multa aplicada.

Afirma que a título de amostragem está juntando cópias de algumas notas fiscais de entradas, as quais por si só, já demonstram a necessidade de que seja feita pelo fisco uma revisão em relação a todas as mercadorias que foram base para a autuação, para o fim de corrigir o valor da multa aplicada, tomando-se por base aquilo que foi efetivamente recolhido a menor, fazendo-se dessa forma a verdadeira justiça.

Requer seja cancelada a multa no que se refere ao crédito de ICMS feito sobre mercadorias de embalagem, e revisada a multa aplicada em relação ao suposto recolhimento a menor do ICMS, notificando a defendant sobre a decisão tomada pelo fisco, com a consequente reabertura de prazo para fins de pagamento (se for o caso) do novo valor a ser apurado ou de defesa e/ou recurso a quem de direito.

A autuante prestou a informação fiscal fls.143/145. Diz que a empresa é um supermercado que comercializa diversas mercadorias: tributadas, não tributadas e isentas. Constatou que o contribuinte apresentou defesa somente em relação à glosa de crédito do material de embalagem e com relação ao recolhimento a menor pela empresa, pelo uso de alíquota diversa da determinada na legislação do estado da Bahia, em vendas realizadas através de ECF. Propõe a análise das infrações.

Sobre a infração 09, afirma que a autuação não foi com relação ao direito de o contribuinte em utilizar crédito na aquisição de materiais de embalagem. Sobre este fato, ele realmente tem este direito. Explica que foi glosada a utilização de crédito relativo às saídas de mercadorias isentas e não tributadas como determina o RICMS/BA, nos termos do inciso II, § 1º, do art. 93 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores.

Afirma que esta proporcionalidade está demonstrada às folhas 94 do PAF tendo como base o livro de apuração de ICMS da empresa no ano de 2011. Nas planilhas às folhas 84 à 93 encontra-se a relação de entradas totais de embalagem. Aduz ter utilizado a proporção calculada para obter as parcelas de crédito devido e a glosa do crédito indevido. Mantém esta infração.

No que tange à infração 05 afirma que o contribuinte questiona algumas mercadorias da planilha e que explicará à luz da legislação, acatando ou não a defesa:

- a) Lombo Sadia Defumado – tributação normal - o Lombo Defumado da Linha Prezato é cuidadosamente temperado, cozido e acentuadamente defumado, deixando o seu sabor e aroma ainda mais expressivos. Com ele, você pode preparar sanduíches e canapés;
- b) Lombo Sadia Tipo Canadense - tributação normal - feito com a parte nobre do lombo suíno, seu modo de preparo é elaborado e cuidadoso. Depois de temperado, o Lombo Tipo Canadense Prezato é cozido e levemente defumado, garantindo sabor e uma textura leve e delicada. Acompanhado de outros frios Sadia, queijos e frutas secas, é ideal para preparar tábuas de frios, além de saladas, pizzas e várias outras receitas;
- c) Leite Tipo C – isento. Concorda com o contribuinte. Produto foi retirado da planilha;

Observa que antes de avaliar os próximos produtos, ser importante analisar a classificação dos tipos de macarrão:

- i) Massas Frescas - as massas frescas são produzidas através do processo de laminação. Em seguida passam por um processo de pasteurização ou de cozimento. A partir daí, as massas são submetidas a um processo parcial de secagem para se retirar o excesso de água absorvida na fase anterior.
- ii) Macarrão Caseiro: é a massa fresca elaborada de forma artesanal, em geral, com a massa laminada.
- iii) Massas pré-cozidas - as massas pré-cozidas recebem esta denominação, pois passam por um processo de cozimento no vapor ou em um tacho com água fervente, de modo que grande parte do amido (cerca de 90%) se gelatinize. Esta etapa dura de 40s a 90s. Posteriormente a massa pré-cozida passa pelo processo de secagem. A vantagem da massa pré-cozida é a rapidez de seu preparo, pois a mesma só precisa ser re-hidratada para ser consumida. Os formatos pré-cozidos mais comuns são a lasanha e as massas curtas.
- iv) Talharim Caseiro – tributado normalmente. Massa fresca pré-cozida. Sustenta que as mercadorias acima citadas, não são aquelas determinadas no art. 353 do RICMS/97, item 11 - trigo em grãos e farinha de trigo e seus derivados:
 - 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.
- d) Cannelloni Petybon com Ovos - tributado normalmente. Sêmola de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico. A massa de sêmola é feita a partir da mistura de farinha de trigo, água e corantes naturais (geralmente urucum e cúrcuma).
- e) Biscoito Nestlé Mini Torta Duo Classic – Substituição Tributária. Concorda com o contribuinte. Produto foi retirado da planilha;
- f) Massa para pastel – tributado normalmente. NCM 1902.30. Diferente das massas sujeitas à substituição tributária. NCM 1902.1;
- g) Copa Lombo Sadia – tributado normalmente. Elaborada com a ponta do lombo suíno e especialmente condimentada com cravo, canela, noz moscada e pimentas, a Copa Prezato traz para a sua mesa a tradição e a atmosfera das províncias do norte da Itália. Maturada por 45 dias, sob rigoroso controle de umidade e temperatura, Ideal para compor entradas, canapés, aperitivos e tábuas de frios;
- h) Massa para pizza pronta ou frigideira - tributado normalmente. Massa fresca pré-cozida Não se trata da mercadoria como determina o art. 353 do RICMS/97, item 11.4.1 com NCM 1902.1;
- i) Massa Lasanha pré-cozida - tributado normalmente. Massa pré-cozida. Não se trata da mercadoria enquadrada no item 11.4.1 do art. 353 do RICMS/BA;

j) Biscoito Nestlé Recheado - Substituição Tributária. Concorda com o contribuinte. Produto foi retirado da planilha;

l) Massa para panqueca - tributado normalmente. Massa pré-cozida. Não se trata da mercadoria enquadrada no art. 353 do RICMS/BA;

Informa que com a nova análise realizada, foram feitas as correções e novos valores foram consignados na planilha que apensou ao PAF quando da informação fiscal.

Ao tomar ciência da informação o autuado volta a se manifestar, fls.192/198. Repete todos os termos de sua impugnação inicial. Afirma que com relação a revisão feita pelo auditor fiscal, algumas mercadorias das relacionadas na defesa foram mantidas, o que a seu ver constitui um equívoco por parte do auditor, merecendo assim uma revisão, vez que uma breve análise feita pelo setor contábil da empresa recorrente, constatou que as mercadorias relacionadas na defesa de primeiro grau, tiveram seu recolhimento feito corretamente, sendo que algumas são inclusive isentas.

Ratifica a necessidade da revisão, repete as mercadorias que constam na listagem do fisco como se tivessem tido recolhimento a menor, mas que entende que o recolhimento está de pleno acordo com a legislação vigente. Reitera o pedido de que seja feita uma revisão no levantamento fiscal a respeito dos produtos ali relacionados e que seja o presente recurso ordinário recebido e provido, com o consequente cancelamento da multa no que se refere ao crédito de ICMS feito sobre mercadorias de embalagem, e uma revisão da multa aplicada em relação ao suposto recolhimento a menor do ICMS.

Consta às fls. 203/207, demonstrativo do SIGAT/SICRED com o recolhimento dos valores reconhecidos pelo autuado.

VOTO

Compulsando os autos, verifico estarem cumpridos os requisitos do art. 39 do RPAF/99, merecendo de logo, serem afastadas nulidades suscitadas direta ou indiretamente, pois estão presentes no processo todos os elementos para prolação do julgamento. Mesmo não sendo arguida questões específicas de nulidade quanto ao Auto de Infração, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos. Percebo que a imputação foi clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.

Em relação às solicitações de diligência, cabe, de plano, consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao autuado demonstrar suas alegações. Assim, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício para o convencimento dos julgadores. Com fulcro no art.147, inciso I, do RPAF/99, indefiro a diligencia solicitada.

O autuado em suas razões defensivas contesta apenas as infrações 05 e 09, consequentemente não existe lide a ser julgada em relação às demais infrações que ficam mantidas.

No mérito, a infração 05 trata de recolhimento a menos de ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, operações com ECF nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Compulsando os autos vejo que se trata de mercadorias em que nas saídas por ECF o autuado entendeu tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada, enquanto a fiscalização manifestou entendimento que as mercadorias relacionadas no levantamento fiscal não se enquadravam no citado regime.

Nas razões defensivas, o autuado citou as mercadorias: lombo sadia defumado, lombo sadia tipo canadense, thalharim caseiro, cannelloni petybom c/ovos, biscoito nestlé mini torta duo classic, massa para pastel, copa lombo sadia, massa para pizza, massa lazanha pré-cozida, biscoito nestlé recheado, massa para panqueca – mercadorias que entendeu estariam enquadradas no regime de substituição tributária, além do leite tipo C – mercadoria que seria isenta.

A autuante na informação fiscal, acolheu as alegações do autuado no que diz respeito a biscoito nestlé mini torta duo classic e biscoito nestlé recheado que efetivamente estariam enquadrados no regime de substituição tributária, portanto, com fase de tributação encerrada e do leite tipo C por tratar-se de mercadoria isenta. Elaborou novos demonstrativos fls.153/188, excluindo as citadas mercadorias.

Quanto aos demais produtos apontados pelo sujeito passivo, a autuante analisa cada um deles, demonstrando que apesar da semelhança de algumas descrições com aquelas relacionadas no item 11.4.1 do art. 353 do RICMS/BA que trata do enquadramento no regime de substituição tributária, de fato, estas mercadorias são diferentes, quer pela composição do produto, quer pela NCM consignada na nota fiscal.

Analisando os documentos e alegações trazidas pelo contribuinte, à luz da legislação vigente, constato assistir razão à autuante, visto que, realmente, os produtos apontados não se enquadraram na substituição tributária. Senão vejamos: a) lombo sadia defumado, lombo sadia Canadense e copa lombo sadia sofrem tributação normal. O lombo defumado da linha Prezato, é temperado, cozido e maturado por um determinado período de tempo para ficar pronto para o consumo. O copa lombo sadia é especialmente condimentado com cravo, canela, noz moscada e pimentas, não estando estes produtos enquadrados no item 9 do art.353 do RICMS/97. O thalharim caseiro, o cannelloni petybom c/ovos, a massa para pastel, a massa para pizza, a massa lazanha pré-cozida e a massa para panqueca não se enquadraram no item 11.4.1, inciso II do art. 353, por se tratar de massa cozida, contrariada a determinação ali contida: 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. Registro que a autuante trouxe aos autos, ilustrações dos produtos autuados fls. 146/152, reforçando entendimento de que os citados produtos devem ser tributados normalmente e não se encontram enquadrados no regime de substituição tributária.

Assim, considerando que os argumentos defensivos só foram capazes de modificar o resultado apurado pela fiscalização parcialmente, quando o levantamento fiscal foi corrigido na informação fiscal, tomando por base as exclusões dos produtos com tributação encerrada conforme acima especificados, concluo com base nos novos demonstrativos de fls.153/188, que esta infração é parcialmente subsistente, remanescendo R\$79.533,49.

A infração 09 refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento. Trata-se de material de embalagem utilizado nas saídas de mercadorias não tributáveis, sendo aplicado o critério da proporcionalidade para determinar o crédito a que o contribuinte faz jus.

O defensor alegou que o material das embalagens dos produtos comercializados pelo supermercado integra o produto final e podem ensejar aproveitamento de crédito fiscal de ICMS.

A autuante afirmou que a infração 09, não se trata de glosa de créditos com impedimento do direito de o contribuinte em utilizar crédito na aquisição de materiais de embalagem. Explicou que foi glosada a utilização de crédito relativo às saídas de mercadorias isentas e não tributadas. Vejo que a proporcionalidade está demonstrada às folhas 94 do PAF tendo como base o livro de apuração de ICMS da empresa no ano de 2011. Nas planilhas às folhas 84 à 93 encontra-se a relação de entradas totais de embalagem.

Nesta infração, verifico que foi glosada a utilização de crédito relativo às saídas de mercadorias isentas e não tributadas, como determina o inciso II, § 1º, do art. 93 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem;

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.

Acompanho o entendimento da autuante, haja visto que de acordo com o expresso no dispositivo acima transscrito, este encontra-se em absoluta consonância com a legislação do ICMS.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o auto de infração nº 276473.1205/14-8, lavrado contra **SUPERMERCADOS CASAGRANDE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$136.276,94**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" , "f" e "d", V, alínea "b", VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR