

**PROCESSO** - A. I. Nº 277829.0047/13-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - WCN COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4º JF nº 0011-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/07/2016

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0117-11/16**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DOCUMENTOS FISCAIS FALSOS OU INIDÔNEOS.** Apresentados os documentos comprovantes da regularidade de algumas operações. **b) OPERAÇÕES COM O IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Não se trata de regime jurídico tributário (substituição por antecipação) condicionado à destinação imediata dos bens adquiridos, mas sim à atividade econômica do adquirente, que deve ser necessariamente atacadista ou varejista para que se configure. Não ocorreria a substituição caso o destinatário fosse industrial, como, cumpre registrar, restou assinalado no Parecer e na Decisão tomada como fundamento pelo órgão julgador de primeira instância. Modificada a Decisão recorrida para manter, na totalidade, a exigência concernente à infração 02. **c) SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO.** Uma vez que o recorrido, no período fiscalizado, era signatário de Termo de Acordo de Atacadistas (Processo SIPRO nº 052571/2004-9), em obediência ao disposto no art. 6º do Decreto nº 7.799/2000, no tocante à mercadoria manteiga, a autoridade fiscalizadora efetuou redução de 16,67% para que a carga tributária equivalesse a 10%. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ORIGINÁRIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** A cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 20/2005 dispõe que nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados nos territórios dos Estados signatários, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista. Modificada a Decisão recorrida para manter, na totalidade, a exigência concernente à infração 04. **4. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA. OPERAÇÃO DE SAÍDA SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Conforme as cópias

do livro Registro de Apuração de ICMS acostadas às fls. 215/216 e 219/220, nos meses de novembro e dezembro de 2011, o recorrido apurou ICMS a recolher nos valores respectivos de R\$ 16.117,10 e R\$ 48.476,49. Como o montante informado e pago pelo contribuinte, relativamente a novembro de 2011, de R\$ 16.142,65, ultrapassou aquele consignado no RAICMS, a Junta, de forma correta, achou por bem afastar a exigência referente a este mês. 5. DESENCONTRO ENTRE OS VALORES RECOLHIDOS E OS ESCRITURADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOR. Tendo em vista a diligência solicitada pela JJF, foram efetuadas todas as correções necessárias, em razão de ter sido constatada duplicidade de lançamentos de notas fiscais. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão da 4ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0011-04/16), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/12/2013 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 1.079.846,21, sob a acusação do cometimento de 11 (onze) irregularidades.

A remessa necessária decorre de terem sido julgadas improcedentes ou parcialmente procedentes as infrações 01 a 05 e 09, a seguir discriminadas.

*INFRAÇÃO 01 – Utilização indevida de crédito, referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, emitidos por pessoas não habilitadas nos cadastros de contribuintes dos seus estados de origem, o que foi constatado mediante consulta ao sistema de informática denominado SINTEGRA. R\$ 14.690,01. Multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 02 – Utilização indevida de crédito, relativo às mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por antecipação tributária. R\$ 99.547,78. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 03 – Utilização indevida de crédito, concernente às aquisições de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. R\$ 37.861,20. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 04 – Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, discriminadas no Anexo 88 do RICMS-BA/1997. R\$ 505.089,65. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 05 – Falta de estorno do crédito relativo à entrada de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à proporção da redução. R\$ 58.302,27. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 09 – Recolhimento a menor, em razão de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. R\$ 46.246,71. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b” da Lei nº 7.014/1996.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 23/02/2016 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 2.298 a 2.309), nos termos abaixo reproduzidos.

“VOTO

*Inicialmente, indefiro o pedido para a realização de perícia, pois os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões e, além disso, as diligências já realizadas deixaram o processo em condições de julgamento.*

*[...].*

*Trata a infração 1 de utilização indevida de crédito fiscal, no valor total de R\$14.690,01, referente a documentos fiscais considerados inidôneos por terem sido emitidos por contribuintes não habilitados, conforme demonstrativo às fls. 67 a 69.*

*Ao contrário do entendimento esposado na defesa, o fato de uma nota fiscal inidônea ter sido carimbada em posto fiscal, quando as mercadorias se encontravam em trânsito, não possui o condão de torná-la idônea e, portanto, regular o crédito fiscal nela destacado. Feita essa observação, passo a analisar as notas fiscais elencadas na autuação, especificamente no demonstrativo gravado no CD-ROM de fl. 2093.*

*O documento de fl. 2134, acostado na defesa e não contestado pela autuante, comprova que a empresa emissora das Notas Fiscais nºs 17134 e 21118 (fls. 2129 a 2133), a AB Brasil Indústria e Comércio de Alimentos Ltda., CNPJ 60.934.551/0004-05, estava ativa no cadastro de contribuintes. Dessa forma, excludo da infração em tela os débitos referentes a essas duas notas fiscais, quais sejam; R\$ 439,14, no mês de marco de 2010; e R\$ 1.085,69, no mês de abril de 2010.*

*Quanto às Notas Fiscais nºs 7790, 7479 e 7165 (fls. 2135 a 2137), o documento de fl. 2223, trazido aos autos pela autuante, comprova que a empresa emissora, a Kerry do Brasil Ltda., Inscrição Estadual 6930061310090, só teve a sua inscrição cadastral baixada em 13/09/2011. Considerando que a infração 1 abrange apenas o exercício de 2010, excludo da infração 1 os débitos referentes às notas fiscais emitidas por essa citada empresa: R\$2.674,70, no mês de setembro de 2010; R\$1.439,14, no mês de outubro de 2010; R\$ 6.075,34, no mês de novembro de 2010; e R\$2.295,00, no mês de dezembro de 2010.*

*Após as exclusões acima, a infração 1 resta caracterizada apenas em relação às Notas Fiscais nºs 16808, 19129, 19130, 19205 e 19204 – diga-se, de passagem, em relação a esses documentos fiscais o autuado, na defesa, reconheceu a procedência da autuação. A infração 1, portanto, subsiste em parte no valor de R\$ 281,00, sendo: R\$89,00, no mês de ocorrência de outubro de 2010; e R\$192,00, no mês de ocorrência de dezembro de 2010.*

*Na infração 2, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com imposto pago por antecipação tributária. Em sua defesa, o autuado afirma que as mercadorias constantes nas notas fiscais estão classificadas nas posições 1806, 1901 e 2106 da NBM/SH, e não são destinadas a processo instantâneo de transformação em máquinas de sorvete do tipo “soft”. Faz alusão ao processo de consulta número 03787520098.*

*Antes de adentrar na efetiva situação tributária dos produtos relacionados na autuação, observo que há uma incoerência nesse item do lançamento: se em relação às operações em tela não houve o pagamento do ICMS devido por antecipação tributária (nem pelo remetente e nem pelo destinatário), não há como se afirma que o defendente tenha utilizado crédito fiscal referente a mercadorias adquirida com o pagamento do imposto por antecipação tributária.*

*Conforme o demonstrativo de fls. 114/129 e 2186/2210, as mercadorias relacionadas na infração 2, que são as mesmas da infração 4, são predominantemente guloseimas industrializadas destinadas à fabricação de sorvetes, classificadas nas NCMs 1806, 1901 e 2106.*

*As operações interestaduais com essas mercadorias, realizadas entre os Estados da Bahia, de São Paulo e de Minas Gerais, são disciplinadas pelo Protocolo ICMS 20/05. A seguir, transcrevo o disposto na cláusula primeira desse citado Protocolo:*

*Cláusula primeira Nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nos termos e condições deste protocolo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.*

*§ 1º O disposto nesta cláusula aplica-se:*

*[...]*

*II - aos preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH.*

*A legislação do Estado da Bahia, no seu artigo 353, inciso II, itens “8” e “8.1”, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, assim dispunha:*

*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 subseqüentes 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:*

*8 - guloseimas industrializadas, a saber:*

*8.1 - sorvetes, picolés e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas - NCM 2105.00, 1806, 1901 e 2106;*

*Conforme esses dispositivos acima transcritos, os produtos da posição NCM 1806, 1901, 2105.00 e 2106 estão no regime de substituição tributária, quando forem destinados à utilização em máquinas de fabricação de sorvetes.*

*No caso em tela, a autoridade administrativa que efetuou o lançamento de ofício não comprova a ocorrência dessa condição para que citados produtos sejam enquadrados no regime de substituição tributária.*

*Visando manter a exigência fiscal, a auditora destaca que o autuado é um estabelecimento atacadista e, portanto, estariam os referidos produtos no regime de substituição tributária. Respeitosamente, divirjo desse entendimento da autuante, pois a situação tributária dos produtos é determinada em função da destinação dada a esses produtos, e no caso em tela a auditora fiscal não comprovou que os citados produtos eram para a fabricação de sorvetes em máquinas, como expressamente exige a legislação acima transcrita.*

*Saliento que a matéria atinente à situação tributária dos produtos em questão já foi objeto de decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos 0285-04/13 e 0174-02/13, sendo que, a seguir, transcrevo a ementa desse último:*

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO.** *As mercadorias objeto da autuação só estão enquadradas no regime de substituição tributária, quando destinadas para preparo de sorvetes em máquinas, atribuindo-se ao sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do respectivo imposto, nos termos do Protocolo ICMS 20/2005. Não restou comprovado nos autos que as mercadorias foram adquiridas para uso em máquina de sorvete tipo “soft”, não cabendo, assim, a substituição tributária, em consonância com o Parecer nº 17.065/09 da DITRI. A previsão do acordo interestadual encontra ressonância na legislação interna deste Estado, pois, nos termos do inciso III do art. 355 do RICMS, não se faz a retenção do imposto quando a mercadoria se destina a estabelecimento industrial para utilização como insumo. Não há, portanto, previsão legal para que se atribua ao autuado a obrigação pela retenção do imposto na situação em exame. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.*

*Por fim, ressalto que a análise dos demonstrativos elaborados pela autuante evidencia a existência de algumas operações referentes ao produto de NCM 1704.90.90, açúcar confeiteiro. Todavia, não há como se manter a autuação em relação a esse produto, pois as operações interestaduais com açúcar são regidas pelo Protocolo ICMS 21/91.*

*Em face ao acima exposto, a infração 2 não subsiste.*

*Relativamente à infração 3, não há como se acolher o argumento defensivo atinente à apresentação da margarina listada na autuação (em embalagem superior a 500 gramas), uma vez que tal produto não integra a “cesta básica”. Nos termos do art. 87, XXXI, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, as operações internas com margarina gozam de redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7%, porém, esse dispositivo não faz qualquer restrição quanto ao peso do produto. Dessa forma, fica afastado o argumento defensivo quanto a esse produto.*

*No que tange às operações com manteiga, o art. 87, XVIII, do RICMS-BA/97, previa uma redução de base de cálculo de 29,41%, de forma que a carga tributária equivallesse a 12%. Por seu turno, o art. 6º do Dec. 7799/00, do qual o autuado é beneficiário, limita o crédito fiscal a 10%. Assim, o esse argumento defensivo merece acolhimento e, em consequência, a autuante, atendendo solicitação de diligência, refez a apuração do imposto às fls. 2219 a 2221.*

*Considerando que o demonstrativo de fls. 2219 a 2221 não fazia alusão aos exercícios de 2010 e a parte do exercício de 2011, o processo foi convertido em nova diligência para que o autuante se pronunciasse sobre esse fato. O auditor fiscal designado para cumprir a diligência informou que analisou “os demonstrativos de cálculos da planilha constante nas fls. 2219 a 2221 e o período de 2010 e os meses de janeiro e*

*fevereiro/2011 ao calcular crédito fiscal de 10% para 7% foram zeradas as diferenças, portanto, os demonstrativos de apuração estão corretos e mantidos, não sendo mais necessário outro demonstrativo.”.*

*Dessa forma, acolho os valores apurados na diligência efetuada pela autuante, os quais foram confirmados por um segundo auditor fiscal em nova diligência e, além disso, não foram impugnados pelo defendente. Assim, a infração 3 subsiste em parte no valor de R\$14.503,04, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado às fls. 2219 a 2221.*

*Cuida a infração 4 da falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas nos anexos 88 e 89 do RICMS-BA/97.*

*Argumenta o autuado que as mercadorias em tela estão classificadas nas posições nas posições 1806, 1901 e 2106 da NBM/SH, e não são destinadas a processo instantâneo de transformação em máquinas de sorvete do tipo “soft” e, portanto, não estão sujeitas à antecipação tributária nos termos do Protocolo ICMS 20/05. Faz alusão ao processo de consulta número 03787520098.*

*Os produtos relacionados na infração em comento são os mesmos da infração 2. Dessa forma, os mesmos argumentos expostos para aquela infração valem para a infração ora em análise.*

*As mercadorias relacionadas na autuação só estão enquadradas no regime de substituição tributária, quando destinadas para preparo de sorvetes em máquinas, nos termos do Protocolo ICMS 20/05 e do art. 353, II, “8”, “8.1”, do RICMS-BA/97. Considerando que não restou comprovado nos autos que as mercadorias foram adquiridas para uso em máquina de sorvete, não procede a acusação imputada ao autuado. Dessa forma, a infração 4 é insubsistente.*

*A infração 5 trata de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.*

*O autuado afirma que há vários itens lançados em duplicidade. Também diz que as aquisições internas e as devoluções de queijo são tributadas a uma “alíquota equivalente a 12%”.*

*Quanto à questão da “alíquota equivalente a 12%” nas operações internas com queijo, verifico que o procedimento da autuante foi correto, uma vez que ela reduziu a base de cálculo em 41,176% e, sobre a base reduzida, aplicou a alíquota de 17%, de forma que a carga tributária equivalesse a 12%. Assim, fica ultrapassado esse argumento defensivo.*

*No que tange à alegada duplicidade de lançamento, foi observado que em relação a várias notas fiscais há coincidência de produtos e de valores, o que poderia indicar duplicidade de lançamento. Dessa forma o processo foi convertido em diligência à INFAZ ATACADO para que fosse verificado se efetivamente ocorreu a alegada duplicidade e, caso positivo, que fossem efetuadas as devidas retificações no levantamento fiscal.*

*O auditor fiscal encarregado do cumprimento da diligência afirmou que, após examinar o levantamento realizado pelo autuante, constatou que efetivamente havia duplicidades de lançamentos. Assim, refez a apuração do imposto devido, efetuando as correções pertinentes, conforme demonstrativos retificados às fls. 2253 a 2260 (2010) e 2261 a 2270 (2011). Em decorrência dessas retificações, o valor devido na infração em comento passou para o total de R\$43.535,49.*

*Acolho o resultado dessa última diligência e, em consequência, a infração 5 subsiste em parte no valor de R\$43.535,49, ficando o demonstrativo de débito conforme as planilhas de fls. 2253 a 2270.*

*[...].*

*Na infração 9, o autuado foi acusado de ter recolhido a menos ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS, nos meses de novembro e dezembro de 2011.*

*O autuado, em sua defesa, afirma que não encontrou as divergências apontadas pela autuante, conforme fotocópia do livro Registro de Apuração de ICMS que acostou ao processo.*

*O demonstrativo da apuração do imposto exigido na infração 9 está anexado à fl. 174 dos autos.*

*Segundo a cópia do livro Registro de Apuração de ICMS acostada às fls. 215/216 e 219/220, nos meses de novembro e dezembro de 2011, o autuado apurou ICMS a recolher nos valores de, respectivamente, R\$16.117,10 e R\$48.476,49.*

*Em relação ao mês de novembro de 2011, a infração imputada ao autuado não subsiste, pois o valor a recolher lançado no livro Registro de Apuração de ICMS (R\$16.117,10) está em conformidade com o recolhido que foi informado pela autuante (R\$16.142,65).*

*Quanto ao mês de dezembro de 2011, a acusação está caracterizada, uma vez que o ICMS a recolher lançado no livro Registro de Apuração de ICMS (R\$48.476,50) é inferior ao que, segundo a autuante, foi recolhido (R\$15.328,32), restando, assim, por recolher R\$33.148,18. Em sua defesa, o autuado não comprova que esses valores estejam equivocados e nem prova que recolheu a totalidade do valor lançado.*

*Assim, a infração 9 subsiste parcialmente, no valor de R\$33.148,18, no mês de ocorrência de dezembro de 2011.*

*Relativamente à infração 11, o autuado não nega a aquisição e nem questiona a destinação do bem. Argumento, porém, que na apuração do imposto não foi cobrada a diferença entre as alíquotas, mas sim a alíquota cheia.*

*Esse argumento defensivo não merece acolhimento, uma vez que o imposto foi apurado corretamente conforme se pode observa no demonstrativo anexado à fl. 73, onde está evidente que a exigência fiscal recai apenas sobre a diferença ente a alíquota interna (17%) e a interestadual (7%). Apenas por uma limitação do sistema automatizado emissor do Auto de Infração, no demonstrativo de débito de fl. 6 consta a alíquota de 17%. Desse modo, a infração 11 é subsistente.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar procedentes as infrações 6, 7, 8, 10 e 11, procedentes em parte as infrações 1, 3, 5 e 9, e improcedentes as infrações 2 e 4, devendo ser homologados os valores já recolhidos”.*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 4ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0011-04/16.

## VOTO

Relativamente à primeira infração (utilização indevida de crédito, em virtude de operações acobertadas por notas falsas ou inidôneas), os documentos de folhas 2.134 e 2.233 comprovam a licitude dos negócios jurídicos atinentes às Notas Fiscais nºs 17.134 e 21.118, relativas às operações efetuadas com AB Brasil Indústria e Comércio de Alimentos Ltda., bem como às de números 77, 90, 7.479 e 7.165, emitidas por Kerry do Brasil Ltda., motivos pelos quais o ato infracional restou caracterizado apenas nos fatos concernentes às Notas Fiscais nºs 16.808, 19.129, 19.130, 19.205 e 19.204, cujas irregularidades o sujeito passivo reconheceu.

Nesse ponto, nenhuma correção deve ser efetuada na Decisão de origem.

O item 02 do Auto de Infração acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito, decorrente de operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição por antecipação tributária.

O eminente relator da instância de primeiro grau observou que, “conforme o demonstrativo de fls. 114/129 e 2186/2210, as mercadorias relacionadas na infração 2, que são as mesmas da infração 4, são predominantemente guloseimas industrializadas destinadas à fabricação de sorvetes, classificadas nas NCMs 1806, 1901 e 2106”.

As operações interestaduais com essas mercadorias, efetivadas entre os Estados da Bahia, São Paulo e Minas Gerais, são disciplinadas pelo Protocolo ICMS nº 20/2005.

Veja-se que o estabelecimento fiscalizado é atacadista e que a JJF concluiu que o Protocolo acima citado dispõe sobre a substituição tributária para os produtos de NCM/SH 1.806, 1.901 e 2.106 em razão da destinação: “preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH”. Ou seja, ocorreria a antecipação tributária apenas nos casos em que as mercadorias fossem destinadas à fabricação de sorvetes em máquinas, o que não teria restado comprovado nos autos.

Ocorre que a cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 20/2005 dispõe que nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados nos territórios dos Estados signatários,



fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

Portanto, não se trata de regime jurídico tributário (substituição por antecipação) condicionado à destinação imediata dos bens adquiridos, mas sim à atividade econômica do adquirente, que deve ser necessariamente atacadista ou varejista para que se configure. Não ocorreria a substituição caso o destinatário fosse industrial, como, cumpre registrar, restou assinalado no Parecer e na Decisão tomada como fundamento pelo órgão julgador de primeira instância.

Os referidos Parecer e Decisão dizem respeito às operações interestaduais nas quais o destinatário é industrial, pelo que não incide a antecipação, porque o Protocolo, na sua cláusula primeira, refere-se a "*estabelecimento atacadista ou varejista*".

No presente caso, o comprador localizado no Estado da Bahia é atacadista, o que faz incidir a norma da cláusula primeira do Protocolo e a substituição tributária, sendo indevido o crédito utilizado pelo sujeito passivo.

Os julgadores da instância *a quo*, a partir da análise dos demonstrativos elaborados pela autuante às fls. 114 a 129 (originais) e 2.186 a 2.210 (revisão), constataram operações de entrada referentes ao produto de NCM/SH 1704.90.90: açúcar confeiteiro (derivado da cana de açúcar). De forma equivocada, peço licença para assinalar, decidiram não manter a autuação relativa a esse produto, sob o fundamento de que as operações interestaduais com tal mercadoria são regidas pelo Protocolo ICMS nº 21/1991.

Ora, a acusação é de utilização indevida de crédito, referente às entradas sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, fatos que se encartam nas hipóteses de incidência previstas no Protocolo ICMS nº 21/1991. Em momento algum a imputação restringiu-se ao Protocolo ICMS nº 20/2005, seja na descrição dos fatos, seja no enquadramento.

Portanto, deve ser mantida a infração 02, na sua totalidade.

No que diz respeito à terceira infração (utilização indevida de crédito, concernente às aquisições de mercadorias cujas saídas subseqüentes foram beneficiadas com isenção ou redução do imposto), as únicas mercadorias levadas em conta na apuração do ICMS foram margarina e manteiga. Os demonstrativos iniciais foram juntados às folhas 106 a 113, enquanto a revisão, acolhida pela JJF, às folhas 2.219 a 2.221 (não remanesceram valores atinentes ao exercício de 2010).

Em atendimento à diligência de folhas 2.164/2.165, a auditora refez a apuração dos créditos indevidos às folhas 2.219 a 2.221, de modo que a carga tributária nas operações com manteiga correspondesse a 12% e a 7% naquelas com margarina, por força dos comandos do art. 87, XXVIII e XXXI do RICMS-BA/1997, transcritos à folha 2.170.

Uma vez que o recorrido, no período fiscalizado, era signatário de Termo de Acordo de Atacadistas (Processo SIPRO nº 052571/2004-9), em obediência ao disposto no art. 6º do Decreto 7.799/2000, no tocante ao item manteiga, a autoridade fiscalizadora efetuou redução de 16,67% na base de cálculo para que a carga tributária equivalesse a 10%.

Considero acertadas tais medidas, pelos seus próprios fundamentos, acima mencionados.

As mercadorias objeto de autuação na infração 04 (falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições em outras unidades da Federação de produtos constantes do Anexo 88 do RICMS-BA/1997; levantamentos de fls. 80 a 105), são as mesmas da infração 02.

A Junta julgou insubsistente a acusação com base nas mesmas conclusões concernentes à segunda imputação, quais sejam, de que somente há enquadramento no regime de substituição

tributária quando os produtos são destinados ao preparo de sorvetes em máquinas, nos termos do Protocolo ICMS nº 20/2005; e de que não restou comprovado que foram adquiridos com esse objetivo.

Tal fundamentação já restou devidamente afastada nos parágrafos acima, relativos ao julgamento do Recurso atinente à segunda imputação. No presente caso, o comprador localizado no Estado da Bahia é atacadista, o que faz incidir a norma da cláusula primeira do Protocolo e a substituição tributária,

Do levantamento de folhas 80 a 105, entre outros itens não comercializados para uso em máquina de sorvete, consta o açúcar de cana do qual trata o Protocolo ICMS nº 21/1991, que assim dispõe, *in verbis*:

*Cláusula primeira. Na operação de saída de açúcar de cana dos Estados signatários com destino aos Estados da Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Minas Gerais fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes.*

A Junta percebeu a presença das operações com açúcar nos demonstrativos da Fiscalização, mas afastou a exigência, sob o fundamento de estarem sujeitas às normas do sobredito Protocolo (nº 21/1991).

Muito bem, às folhas 01 e 03 está dito que a exigência é do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições em outras unidades da Federação de produtos constantes do Anexo 88 do RICMS-BA/1997, nos termos do art. 371 do mesmo Regulamento.

Com efeito, de acordo com o referido Protocolo, o sujeito passivo por substituição nas operações de que trata, é o remetente, e o art. 371 do RICMS-BA/1997 somente se aplica nas situações em que não existe convênio ou protocolo.

Entretanto, com fulcro no art. 19 do RPAF-BA/1999, cumpre assinalar que os arts. 125, II, "i", item 02 e 372, III do RICMS-BA/1997, em vigor quando dos fatos geradores relativos ao açúcar, dão fundamento à cobrança em enfoque, inclusive antes das respectivas entradas das mercadorias em território baiano.

Por conseguinte, também deve ser mantida, na íntegra, a infração 04.

A quinta imputação diz respeito à falta de estorno do crédito relativo às entradas cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Tendo em vista a diligência solicitada pela JJF, foram efetuadas todas as correções necessárias, em razão de ter sido constatada duplicidade de lançamentos de notas fiscais (fls. 2.253 a 2.270).

No tocante à infração 09 (recolhimento a menor, em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS), o levantamento inicial foi juntado à folha 174.

Conforme a cópia do livro Registro de Apuração de ICMS acostada às fls. 215/216 e 219/220, nos meses de novembro e dezembro de 2011, o recorrido apurou ICMS a recolher nos valores respectivos de R\$ 16.117,10 e R\$ 48.476,49. Como o montante informado e pago pelo contribuinte, relativamente a novembro de 2011, de R\$ 16.142,65, ultrapassou aquele consignado no RAICMS, a Junta, de forma correta, achou por bem afastar a exigência referente a este mês.

Tenho como acertadas as Decisões atinentes às infrações 05 e 09.

Modificada a Decisão recorrida.



Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, com a recomendação de que sejam homologados os valores já recolhidos.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso de Ofício interposto e modificar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **277829.0047/13-9**, lavrado contra **WCN COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.014.113,72**, acrescido das multas de 100% sobre R\$314.234,40 e 60% sobre R\$699.879,32, previstas no artigo 42, IV, “j”, VII, “a” e “b”, II, “a”, “b”, “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$100,00**, prevista no inciso XXII, do mesmo artigo de Lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS