

**A. I. Nº** - 293575.1201/13-9  
**AUTUADO** - PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - TELESSON NEVES TELES  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 05.06.2017

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0078-02/17**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Fato comprovado nos autos. Retificações efetuadas na apuração do imposto reduziram o valor devido. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/13, exige ICMS no valor de R\$813.705,66, acrescido de multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 07.02.02. Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, conforme demonstrativos às fls. 06 a 12.

Tempestivamente, o autuado apresenta defesa, fls. 167 a 178, na qual sustenta que o lançamento não pode prosperar, conforme os argumentos a seguir declinados.

Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que o autuante elaborou planilha detalhando cada operação de saída, porém, ao deduzir o imposto recolhido, fez considerando o valor total do período. Em outras palavras, diz que a apuração do imposto se deu de forma analítica, mas o creditamento do quanto pago pelo defendente se fez de maneira sintética. Diz que esse procedimento eivou de nulidade o Auto de Infração, pois não individualizou as operações que o defendente teria retido e recolhido o ICMS em desacordo com a legislação, impedindo, assim, a ampla defesa e o contraditório.

Ao adentrar no mérito da lide, diz que em atenção ao princípio da eventualidade, caso ultrapassada a nulidade arguida, impugna três situações específicas: a) a falta do creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais relativamente ao período de setembro a dezembro de 2011, no tocante ao produto macarrão; b) a utilização de valor de pauta equivocado para os biscoitos populares ensacados como o *tipo / sabor "mini maria"*; c) a utilização de valor de pauta equivocada para os biscoitos ensacados da marca "Marianna".

No que tange à situação descrita no item "a" acima, afirma que a Fiscalização não considerou o crédito de ICMS nas operações ocorridas no 3º quadrimestre de 2011 relativas ao produto macarrão (Doc. 02 - fl. 187). Destaca que nos demais períodos, na coluna "Crédito NF", consta o correspondente crédito de ICMS (Doc. 03 - fl. 188). Diz que, assim, o demonstrativo deve ser refeito quanto a esse período, com a apropriação dos referidos créditos.

Alega que o autuante considerou que os biscoitos "Mini Maria" produzidos pelo estabelecimento fiscalizado não seriam do tipo populares ensacados e, ao assim proceder, majorou a pauta fiscal desse produto para R\$ 5,46/kg, até 31/07/11, e R\$ 5,70/kg, de 01/08/11 a 31/12/12, quando a pauta para biscoitos populares ensacados é de R\$ 2,40/kg e R\$2,70/kg nesses mesmos períodos.

Destaca que a Instrução Normativa (IN) 04/2009 - que estabelece pauta para biscoito e bolachas - é clara no sentido de que os biscoitos e bolachas populares (tipo/sabor: maria, maizena, coco, doce, creme, canela, etc.) são aqueles ensacados (em sacos a granel). Diz que os biscoitos

apresentados de forma solta (em saco a granel) alcançam tal classificação (Doc. 04 - fls. 189/190).

Afirma que, a contrário senso, os biscoitos e bolachas de pauta mais elevada seriam aqueles vendidos em embalagens mais sofisticadas, nas quais cada biscoito é arrumado dentro de uma embalagem interna de acondicionamento, para depois juntar três ou mais dessas embalagens internas e envolver em outra embalagem externa de apresentação (Doc. 05 - fls. 191 a 193).

Pontua que a diferença entre os produtos fabricados pelo seu estabelecimento (popular ensacado - a granel) é gritante, quando comparado a outros produtos de outros fabricantes embalados individualmente e cujo valor de mercador é maior, conforme fotos que apresenta.

Aduz que esse tipo de embalagem sofisticada adotada por outros fabricantes é que descaracteriza o biscoito como popular ensacado, pois onera o custo de produção haja vista que as embalagens em comento e as máquinas que realizam a colocação das embalagens de acondicionamento e apresentação são muito mais caras que as utilizadas nos produtos vendidos em sacos a granel.

Diz que para comprovar este fato (diferença de preço), apresenta a seguir fotografia de um cupom fiscal, de estabelecimentos localizados na cidade de Jequié, correspondente a venda de produtos populares ensacados e arrumados. Explica que os produtos possuem o mesmo peso (400 gramas), enquanto o biscoito popular ensacado "Mini Maria" do defendente custa R\$ 1,19, o biscoito "Maria" embalado em três pacotes internos (arrumado 3x1), da marca "Estrela" custa R\$2,79 (+40%), o da marca "Mabel" R\$ 3,25 (+63%).

Informa que só fabrica produtos populares, vendidos em sacos na forma de granel, com até 5kg, fato que pode ser comprovado por diligência na sua unidade fabril, bem como pela planilha apresentada pela própria Fiscalização, onde se vê que o valor unitário dos biscoitos "Mini Maria" é similar aos dos demais biscoitos e rosquinhas que comercializa (Doc. 07 - fls. 196 a 205).

Frisa que, caso este órgão julgador não esteja convencido do quanto alegado, seja realizada diligência para comprovar a realidade fática dos equipamentos e das embalagens utilizadas para acondicionar os seus produtos.

Requer que sejam refeitos os demonstrativos para utilizar a pauta relativa aos biscoitos populares ensacados no período autuado para as operações de venda de biscoitos "Mini Maria".

Quanto à terceira situação - pauta incorreta para produtos da marca "Marianna" - afirma que o autuante se equivocou ao aplicar a pauta fiscal de R\$ 5,46/kg, até 31/07/11, e R\$ 5,70/kg, de 01/08/11 a 31/12/12, para o produto da marca "Marianna", quando deveria ter utilizado a pauta de 2,40/kg e R\$ 2,70/kg, própria para biscoitos populares ensacados. Diz que tal conduta foi adotada de forma indiscriminada para todos os produtos da marca comercial "Marianna", independentemente do tipo / sabor do biscoito ou mesmo da rosquinha.

Pontua que como todos os produtos que comercializa com a marca "Marianna" são biscoitos ou rosquinhas populares ensacadas, vendidas em sacos a granel, pede que seja considerada aqui transcrita toda a argumentação expedida anteriormente.

Solicita que sejam refeitos os demonstrativos utilizando a pauta fiscal de biscoitos populares ensacados para os biscoitos e rosquinhas da marca "Marianna".

Prosseguindo, argumenta que a cobrança de ICMS com base na pauta viola o disposto na Súmula 431 do STJ, a qual prevê que: *"é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor de mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal"*.

Requer, em atenção dos princípios da legalidade e da eficiência que regem a Administração Pública, a improcedência do Auto de Infração, uma vez que os lançamentos impugnados foram decorrentes da utilização de pauta fiscal, em afronta a pacífica jurisprudência do STJ.

Ao finalizar, solicita que seja declarada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração. Pede a realização de diligência, Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito.

À fl. 212, consta despacho do autuante, encaminhando o processo ao Setor de Cobrança da INFAZ Jequié, nos seguintes termos:

*“Tendo em vista a elaboração de novos demonstrativos relativos ao Auto de Infração em epígrafe, encaminhe-se o presente PAF ao setor competente para dar ciência e reabrir prazo de defesa ao contribuinte para se manifestar, caso deseje fazê-lo. Em seguida, retornar ao autuante para prestar a informação fiscal pertinente”.*

Foi acostado às fls. 213 a 219, demonstrativos retificados, no valor total de R\$ 687.814,13.

À fl. 220, o autuado declara ter recebido cópia dos arquivos atinentes aos novos demonstrativos.

Ao se pronunciar às fls. 224 e 225, o autuado salienta que a informação fiscal consistiu apenas na entrega de planilhas de apuração de imposto, semelhantes às carreadas à autuação inicial.

Ressalta que, segundo essas planilhas, o valor do principal exigido foi reduzido de R\$ 813.705,66 para R\$ 687.814,13, porém não há nos autos qualquer informação acerca da indicação das alterações promovidas pelo autuante nas citadas planilhas ou das razões de defesa acatadas.

Diz que está materialmente impedido de se manifestar sobre a informação fiscal e, dessa forma, só lhe resta reiterar as razões e os pedidos da defesa.

Ao prestar a informação fiscal, fls. 237 e 238, o autuante explica que as alterações realizadas nas novas planilhas apresentadas ao autuado foram as seguintes:

1 - alteração dos valores da pauta fiscal para os biscoitos marca “Marianna”, passando de R\$ 5,46 para R\$ 2,40, até 31/07/11, e de R\$ 5,72 para R\$ 2,70, a partir de 01/08/11;

2 - alteração da alíquota de 12% para 7% do valor da operação para compensação com o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes nas saídas do produto macarrão, em virtude da alteração do §1º do art. 375 do RICMS-BA/12, cujo teor transcreveu.

Acostou às fls. 239 um demonstrativo sintético dos valores devidos e, à fl. 239-A, juntou aos autos um CD-ROM com os novos demonstrativos analíticos.

Ao finalizar, solicitou que o setor competente da INFAZ Jequié notificasse o autuado e concedesse o prazo de dez dias para pronunciamento acerca da informação fiscal.

Conforme recibo à fl. 240, o autuado foi notificado acerca da informação fiscal e recebeu cópia dos novos demonstrativos.

O autuado se pronunciou acerca da informação fiscal conforme fls. 242 a 244.

Afirma que nada tem a comentar acerca da retificação quanto ao valor da pauta fiscal do produto biscoito “Marianna”, uma vez que o autuante acatou o argumento defensivo.

Quanto à segunda alteração efetuada pelo autuante, o defendente diz que não se conforma em face da flagrante inaplicabilidade ao caso vertente.

Diz que o autuante, ao aplicar ao caso as disposições do §1º do art. 375 do RICMS-BA/12, olvidou-se da previsão específica contida no art. 379 do mesmo Regulamento.

Transcreveu o disposto no caput do art. 379 do RICMS-BA/12, bem como a descrição das mercadorias elencadas na posição 1902 da NCM. Em seguida, afirma que estando o macarrão relacionado na posição 1902 da NCM, o autuado faz jus ao destaque do imposto à alíquota de 12% e a sua utilização para fins de compensação nas operações subsequentes, sendo ilegal a exigência da utilização da alíquota de 7%, como pretendido na informação fiscal.

Assevera que as disposições específicas para macarrão são as contidas no art. 379 do RICMS-BA/12. Destaca que em homenagem ao princípio da especificidade, não se pode aplicar ao macarrão o previsto no art. 375 do RICMS-BA/12, pois tal dispositivo trata de outras mercadorias, não especificamente do macarrão.

Registra que na “segunda informação fiscal” não existem argumentos que permitam ao defendente modificar seu entendimento quanto à arguição de nulidade trazida na defesa. Reitera os argumentos e os pedidos contidos na impugnação.

O autuante se pronuncia às fls. 257 a 264, conforme relatado a seguir.

Quanto à arguição de nulidade, esclarece que como o autuado não recolhe aos cofres do estado

por operação realizada (nota a nota), mas sim um único montante ao final do mês, então de forma semelhante procedeu para apurar o valor final do ICMS devido, uma vez que não se dispõe do valor efetivamente recolhido por cada operação/nota.

Ao adentrar no mérito, diz que o autuado baseia a sua defesa em três argumentos: a) a falta do creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais relativamente ao período de setembro a dezembro de 2011, no tocante ao produto macarrão; b) a utilização de valor de pauta equivocado para os biscoitos populares ensacados como o *tipo / sabor “mini maria”*; c) a utilização de valor de pauta equivocada para os biscoitos ensacados com a marca comercial “Marianna”.

Em relação ao item “a”, reconhece que de fato alguns lançamentos relativos ao produto macarrão no período mencionado aparecem sem o valor do crédito de ICMS. Acatou o argumento defensivo e corrigiu as planilhas.

Quanto ao item “c”, confessa o equívoco cometido ao considerar com biscoito Maria a marca (nome comercial) Marianna. Acolheu o argumento defensivo e corrigiu os valores correspondentes à pauta fiscal utilizada no levantamento.

Explica que as duas correções acima (itens “a” e “c”) deram origem a uma nova planilha referente à infração em comento, a qual foi reapresentada ao defendente, reabrindo-se o prazo de defesa, conforme fls. 237 a 240.

Diz que o autuado, ao se manifesta em relação ao item “a”, afirmou que deveria ser aplicado ao levantamento o previsto no art. 379 em vez do §1º do art. 375 do RICMS-BA/12, porém o contribuinte se engana em sua conclusão.

Menciona que o autuado é fabricante de massas alimentícias, biscoitos e bolachas e que usufrui de regime especial previsto no art. 377 do RICMS-BA/12. Com base nesse regime especial, o contribuinte procede a apuração e reapuração da antecipação tributária, da qual resulta, ininterruptamente, em saldo credor que é utilizado para abater do ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes, onde o autuado figura como substituto tributário.

Diz que o cerne da questão está em saber se, no cálculo do ICMS-ST devido pelas operações subsequentes, deve ser aplicado o §1º do art. 375 ou o art. 379 do RICMS-BA/12.

Aduz que a diferença aparece no cálculo do ICMS-ST devido pelas operações subsequentes de massas alimentícias (macarrão), pois a alíquota aplicável nas saídas de macarrão (débito do imposto) é de 7% (cesta básica) e, assim, aponta duas situações possíveis.

- A primeira situação: usar o §1º do art. 375. Diz que nesse caso o crédito de 12% se refere apenas a biscoitos e bolachas (o que diz ser bastante lógico), de forma que para o macarrão deve-se conceder o crédito de 7%, que foi o efetivamente utilizado nas saídas próprias. Pontua que procedendo desta forma, resultará em valor de ICMS-ST a recolher.

- A segunda situação: usar o art. 379. Afirma que nesse caso o crédito de 12% se refere a todos os produtos fabricados, incluindo o macarrão. Diz que, assim, não haverá ICMS-ST a recolher.

Transcreve o disposto no §1º do art. 375 e o caput do art. 379, tudo do RICMS-BA/12 e, em seguida, afirma que o autuado vem adotando o art. 379, porém, no entendimento da Fiscalização, deve ser aplicado o §1º do art. 375. Diz que evidenciará o seu entendimento mediante duas abordagens distintas que, ao final, convergirão para a mesma conclusão.

Explica que a primeira diz respeito ao que prevê explicitamente o dispositivo que rege o regime especial concedido ao contribuinte no art. 377 do RICMS-BA/12. Após transcrever o disposto no *caput* do art. 377 e os §§ 1º e 2º, do RICMS-BA/12, ressalta que o inc. II do §1º do art. 377, que disciplina o uso do saldo credor para abater o ICMS-ST das operações subsequentes, claramente faz referência ao art. 375 ao invés do art. 379. Pontua que, para o regime especial em comento, a apuração do ICMS-ST deve seguir o disposto no art. 375. Assevera que essa tese é reforçada pelo fato de que, com a aplicação do art. 379, as saídas de macarrão não gerariam ICMS-ST a recolher (débito de 7% e crédito de 12%), de forma que apenas as saídas de biscoitos gerariam ICMS-ST.

Salienta que até junho de 2015, quando houve atualização dos valores de pauta fiscal, o saldo

credor do autuado era de tal monta que todo o ICMS-ST devido pelas operações subsequentes era absorvido, de forma que o autuado não vinha recolhendo nem ICMS próprio nem ICMS-ST. Pontua que, no seu entendimento, esta não era a intenção do legislador quando instituiu os dispositivos que tratam do regime especial concedido.

Acrescenta que outro fato que corrobora o seu entendimento diz respeito ao uso da pauta fiscal. Explica que o próprio autuado vem fazendo uso da pauta fiscal (quando o valor do produto, após aplicação da MVA, é menor que o estabelecido na pauta fiscal). Diz que, portanto, o próprio autuado reconhece que o dispositivo aplicável é o art. 375, uma vez que o art. 379 não se refere ou menciona a pauta fiscal.

Afirma que a segunda abordagem, que conduzirá à mesma conclusão, diz respeito ao que dispõe explicitamente tanto o regime especial como o art. 379 do RICMS-BA/12, cujo teor transcreveu.

Menciona que o termo "apuração e reapuração da antecipação tributária" constante do art. 377 é uma referência infeliz ao procedimento descrito, pois não traduz fielmente o procedimento e pode gerar confusão a um leitor desatento. Explica que o regime especial não trata efetivamente da antecipação tributária devida pela aquisição de farinha de trigo, mas sim da apuração do imposto próprio do contribuinte - do benefício concedido, uma vez que sempre resultará em saldo credor, como exposto anteriormente. Diz que o procedimento descrito no regime especial claramente evidencia: débito devido pelas saídas dos produtos fabricados menos crédito relativo a todas as entradas (não só de farinha de trigo) e ao crédito presumido. Ressalta que até o crédito da farinha de trigo cujo ICMS já fora objeto de antecipação tributária (por força do Conv. 46/00) é concedido. Aduz que, em momento algum, o procedimento se refere ao cálculo usual da antecipação tributária da farinha de trigo. Informa que essa assertiva é corroborada pelo fato de o contribuinte ser indústria e, portanto, não se aplicar a antecipação tributária às suas aquisições.

Destaca que, como de fato não houve a antecipação tributária relativa a aquisição de farinha de trigo, o art. 379 do RICMS-BA/12 não poderia ser aplicado à situação em análise, pois este dispositivo refere-se especificamente a farinha de trigo que já tenha sido objeto da antecipação tributária. Diz que, no seu entendimento, o citado art. 379 deve ser aplicado apenas nos casos em que a antecipação tributária da farinha de trigo efetivamente tenha ocorrido, a fim de compensar o imposto que foi retido por ocasião da antecipação, o que frisa não é o caso em apreço.

Em relação às operações com biscoito tipo maria, ressalta que apenas a sofisticação da embalagem/acondicionamento não é suficiente para classificar um biscoito/bolacha como popular ou não. Informa que na classificação dessas mercadorias devem ser considerados a qualidade dos insumos e matérias-primas, a receita, o processo de fabricação e o *know-how* da indústria, bem como tudo que influencia a qualidade e o custo do produto final.

Afirma que a Instrução Normativa 04/2009 (e suas alterações) não faz referência direta ao produto "maria", como foi sustentado na defesa. Em seguida, transcreve trecho da defesa e da IN 04/2009.

Observa que a referida Instrução Normativa se preocupa em detalhar ao máximo quais variedades de biscoitos são atingidas pela pauta em questão (biscoitos/bolachas populares) e, no presente caso, se refere especificamente ao biscoito/bolacha "creme maria" e não ao "maria", como diz o defendente.

Diz que o autuado apresenta cópia de cupom fiscal tentando reforçar o argumento defensivo, porém uma análise dos documentos apresentados depõe contra o próprio autuado. Explica que na fl. 174 o defendente apresenta cópia de cupom fiscal de um supermercado local (JAMBO) comparando o preço de seu produto "mini maria" com o de outras marcas não populares. Diz que são dois os motivos principais das diferenças de preços: a) o autuado tem indústria na mesma cidade do supermercado JAMBO, Jequié-BA, enquanto as outras marcas têm indústrias em outros Estados; b) o valor do produto da autuada também é influenciado para menos justamente porque está pagando menos imposto, já que está adotando a pauta de produtos populares.

Aduz que selecionou notas fiscais com os produtos a serem comparados, visando garantir as mesmas datas e condições de comercialização dos produtos. Em seguida, passa a citar exemplos.

- Diz que a Nota Fiscal Eletrônica nº 33.821 (fl. 199) exhibe os produtos “mini maria” e “doce” na mesma forma de apresentação (10 x 1 kg - FD), de modo que se pode comparar os preços de venda: para o “mini maria”, o valor unitário é de R\$ 26,31, enquanto para o “doce” é de R\$21,64.
- A Nota Fiscal Eletrônica nº 33.802 (fl. 200) apresenta os produtos biscoitos “mini maria choc”, “mini maria”, “coco” e “doce” na forma de apresentação 20 x 400 gramas – FD, com os valores unitários R\$20,99, R\$19,86, R\$15,59 e R\$15,59, respectivamente.
- A Nota Fiscal Eletrônica nº 20.189 (fl. 202) exhibe os produtos biscoitos “mini maria” e “coco” na forma de apresentação 10 x 1 kg - FD, com valores unitários de R\$24,92 e R\$20,91, respectivamente.
- Diz que as demais notas fiscais não servem para fins de comparação, uma vez que apresentam produtos distintos (“rosquinhas” x “biscoitos”) ou um único produto por nota em datas distintas ou diferentes formas de apresentação.

Conclui que, uma vez que o valor unitário do biscoito “mini maria” é superior aos dos demais biscoitos em todas as notas utilizáveis apresentadas pelo próprio autuado, torna-se evidente que o custo de produção dos biscoitos “mini maria” é superior aos dos demais produtos populares fabricados pelo autuado. Dessa forma, mantém o procedimento adotado para o biscoito “maria”.

Quanto à alegação de ilegalidade da utilização de pauta fiscal para fins de determinação da base de cálculo do imposto, diz que essa matéria ultrapassa a sua competência.

Após apreciação em pauta suplementar, fls. 267 e 268, decidiu a então 4ª Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência à Diretoria de Tributação (DITRI), para que fosse emitido parecer esclarecendo:

1. qual a alíquota a ser aplicada para compensação com o imposto devido por substituição tributária relativamente às operações subsequentes nas saídas do produto macarrão, nos períodos de vigência do RICMS-BA/97 e do RICMS-BA/12 (7% ou 12%, nos exercícios de 2011 e 2012);
2. se o produto Tipo Maria, fabricado pelo autuado, pode ser enquadrado, ou não, como popular, nos termos da Instrução Normativa nº 04/2009.

A diligência foi atendida, conforme o parecer acostado às fls. 271 e 272 dos autos.

Quanto à primeira questão, sustentou o parecerista que o produto macarrão não deve sofrer qualquer tributação no momento da sua saída de estabelecimento que recebeu farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS 46/00, conforme inteligência do §1º-A do art. 506-A c/c o item “11.4.1” do inciso II do artigo 353 do RICMS-BA/97 e do §2º do artigo 373 do RICMS-BA/12. Após transcrever esses dispositivos regulamentares, afirma que fica, portanto, prejudicado o questionamento acerca da alíquota a ser aplicada nas operações com macarrão, tendo em vista que se trata de saída de mercadoria objeto de antecipação tributária e, desse modo, com tributação encerrada.

No que tange à segunda questão, afirmou o parecerista que a partir da análise da foto à fl. 173, considerando ser derivado de farinha de trigo ter apresentação na modalidade de produto popular, de baixo custo, por ser apenas ensacado, constatou que se trata de produto popular previsto na IN 04/2009 e que, por tudo isso, se enquadra na descrição do item 5.14 PRODUTOS DERIVADOS DE FARINHA DE TRIGO: Bolachas e Biscoitos Populares Ensacados (Doce Coco ou Coquinho, Coco Baiano e rosquinha, Creme Maria, Mini Maisena, Palito, Fofa, Biscoleite, Cristal e Biscoito Canela).

Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado manteve-se silente.

O autuante se pronunciou sobre a diligência realizada, conforme fls. 279 a 284.

Quanto à tributação do produto macarrão, diz que o parecerista da DITRI não considerou o fato de ser o autuado disciplinado por regime especial próprio previsto no art. 377 do RICMS-BA/12, de forma que o citado parecer passa ao largo da questão cujo esclarecimento tinha sido solicitado.

Explica que, como base nesse citado regime especial, o contribuinte procede a apuração e

reapuração do ICMS devido por antecipação tributária, da qual resulta, ininterruptamente, em saldo credor que é utilizado para abater do ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes, onde o autuado figura como substituto tributário.

Aduz que a farinha de trigo adquirida pelo defendente é oriunda de Estados signatários e não signatários do Protocolo ICMS 46/00, bem como do exterior, de forma que alcança todas as possíveis situações e não apenas aquelas previstas no art. 373 do RICMS-BA/12. Frisa que não há como se separar qual o macarrão que foi produzido a partir de uma ou de outra aquisição.

Destaca que o próprio contribuinte não questiona o que foi abordado no parecer da DITRI e procede de forma idêntica a que foi utilizada no levantamento realizado na ação fiscal, divergindo apenas quanto à alíquota a ser utilizada na obtenção do crédito a ser empregado para a compensação com o imposto devido nas operações subsequentes, uma vez que o contribuinte figura como substituto tributário.

Após transcrever trechos da defesa, salienta que o próprio autuado não comunga do entendimento exarado no citado parecer da DITRI.

Prosseguindo, o autuante passa a reproduzir os mesmos argumentos que foram aduzidos na informação fiscal e que já constam neste relatório.

Tendo em vista que a então relatora Denise Mara Andrade Barbosa fora designada para compor a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, o processo foi redistribuído, cabendo a sua relatoria a este relator, tudo conforme despachos às fls. 285V e 286.

## VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que o autuante elaborou planilha detalhando cada operação de saída, porém, ao deduzir o imposto recolhido, o fez considerando o valor total do período.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois a metodologia empregada pelo autuante na apuração do ICMS lançado de ofício está em conformidade com a utilizada na determinação mensal do imposto a recolher, haja vista que o autuado não apura e recolhe o imposto devido em cada operação de saída, mas, sim, o total devido ao final de cada mês.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF-BA/99, indefiro o pedido de realização de diligência nos termos que foi formulada na defesa, pois considero que os elementos já existentes nos autos permitem a formação do convencimento dos julgadores.

Ao adentrar no mérito da lide, o autuado apontou os seguintes equívocos que, no seu entendimento, estavam presentes no Auto de Infração:

- a) utilização de valor de pauta equivocada para os biscoitos ensacados da marca “Marianna”;
- b) falta da apropriação do crédito fiscal de ICMS destacado nas notas fiscais relativamente ao período de setembro a dezembro de 2011, no tocante ao produto macarrão;
- c) emprego de valor de pauta errôneo para os biscoitos ensacados “Mini Maria”.

Na informação fiscal, o autuante reconheceu parcialmente a procedência desses argumentos defensivos e refez a apuração do imposto, retificando os equívocos indicados nas alíneas “a” e “b” acima, tendo o valor devido no Auto de Infração passado de R\$ 813.705,66 para R\$ 687.814,13.

Ao se pronunciar sobre o resultado da informação fiscal, o autuado reconheceu que foram sanados os equívocos referentes ao biscoito da marca “Marianna” e à omissão do crédito fiscal do produto macarrão quanto ao período de setembro a dezembro de 2011. Dessa forma, acato o resultado da informação fiscal e, em consequência, ficam superadas as divergências quanto a esses dois pontos da impugnação.

O autuado, no entanto, ressaltou que ainda persistiam dois equívocos na autuação: a) utilização do crédito fiscal de 7% para fins de compensação com o imposto devido por substituição tributária relativamente às operações subsequentes nas saídas de macarrão; b) aplicação errônea

da pauta fiscal nas saídas de biscoito “*Mini Maria*”, uma vez que se trata de produto popular nos termos da Instrução Normativa 04/2009.

Antes de passar à apreciação desses dois alegados equívocos, convém ressaltar que o autuado é um estabelecimento industrial, fabricante de macarrão, biscoitos e bolachas, acusado de ter retido a menos ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Quanto às operações com macarrão, não acompanharei o resultado da diligência que foi solicitada pela então 4ª Junta de Julgamento Fiscal, pois na situação em análise a responsabilidade pela retenção do ICMS por parte do autuado está claramente prevista no artigo 353, inciso II, item “11.4.4”, do RICMS-BA/97, e no art. 289, Anexo 1, item “33.1”, do RICMS-BA/12, conforme a data de ocorrência dos fatos geradores. Corroborando esse meu posicionamento, há que se observar que o próprio autuado efetua mensalmente a retenção e recolhimento do ICMS em questão, porém em valor inferior ao que o autuante considera devido.

Feitas as considerações acima, resta saber qual a alíquota a ser empregada na determinação do crédito fiscal a ser utilizado pelo autuado na apuração do ICMS a ser retido nas operações de saídas de macarrão.

Segundo o autuado, o crédito fiscal deverá ser apurado à alíquota de 12% conforme previsto no art. 379 do RICMS-BA/12. Por seu turno, o autuante sustenta que o crédito fiscal deve ser calculado à alíquota de 7%, consoante o §1º do art. 375 do RICMS-BA/12.

A forma de apuração do ICMS a ser retido pelo autuado, relativamente à farinha de trigo utilizada na fabricação do macarrão, está prevista no artigo 506-E, do RICMS-BA/97 (para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/11 e 31/03/12) e no art. 377 do RICMS-BA/12 (para os fatos ocorridos no período de 01/04/12 até 31/12/12).

Para um melhor entendimento da questão, transcrevo o disposto no art. 506-E, do RICMS-BA/97:

*Art. 506-E. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em Regime Especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de Estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de Estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

[...]

*§ 2º Para a apuração e reapuração do imposto de que trata este artigo, a carga tributária relativa à operação própria com os produtos resultantes da industrialização será equivalente a 7%.*(grifo não do original)

Bem como o previsto no art. 377 do RICMS-BA/12:

*Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

[...]

*§ 2º Para a apuração e reapuração do imposto de que trata este artigo, a carga tributária relativa à operação própria com os produtos resultantes da industrialização será equivalente a 7%.* (grifo não do original)

Conforme já foi dito acima, o crédito tributário que está sendo exigido neste Auto de Infração é o ICMS devido por substituição tributária que foi retido a menos. Sabemos que, na apuração do



ICMS a ser retido, deve ser deduzido, a título de crédito fiscal, o imposto referente à operação própria do sujeito passivo por substituição. Os §§ 2<sup>os</sup> transcritos acima deixam claro que “a carga tributária relativa à operação própria com os produtos resultantes da industrialização será equivalente a 7%”. Dessa forma, fica claro que o crédito fiscal será apurado à alíquota de 7%, não havendo amparo legal para que se utilize a carga tributária de 12%, como pleiteia o defendente.

Acrescento que uma vez efetuada a retenção citada nos artigos 506-E, do RICMS-BA/97, e 377, do RICMS-BA/12, as operações subsequentes com o citado macarrão estarão desoneradas do ICMS. Contudo, nas operações de saídas internas efetuadas pelo autuado, nos termos do art. 379 do RICMS-BA/12, será destacado o ICMS em valor equivalente a 12% do valor da operação, exclusivamente para viabilizar a compensação com o imposto incidente nas operações internas posteriores a serem realizadas pelos adquirentes do macarrão em comento. Desse modo, o destaque do ICMS de que trata o §1º do art. 375 e o *caput* do art. 379, ambos do RICMS-BA/12, não se confunde com o ICMS próprio que será deduzido, a título de crédito fiscal, do imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição nas operações de saídas efetuadas para contribuintes localizados neste Estado.

Por fim, não se pode olvidar que a aplicação da alíquota de 12%, como pleiteia o defendente, levaria a uma situação irreal em que não haveria imposto algum a recolher, já que teríamos um débito de 7% e um crédito de 12%, ficando o autuado sempre com saldo credor em relação às operações com o produto em questão.

Em face ao acima exposto, foi correto o posicionamento do autuante ao apurar o ICMS a ser retido pelo autuado considerou, a título de crédito fiscal, o ICMS calculado à alíquota de 7%.

No que tange à classificação dos biscoitos “*Mini Maria*”, sustenta o autuado que a pauta fiscal a ser utilizada era a prevista para “*Bolacha e Biscoitos Populares Ensacados (Doce Coco ou Coquinho, Coco Baiano e Rosquinha, Creme Maria, Mini Maisena, Palito, Fofa, Biscoleite, Cristal e Biscoito Canela)*”, conforme determina o item 5.14 da Instrução Normativa 04/09. Para embasar sua tese, o defendente apresenta fotografia do biscoito “*Mini Maria*” e de produtos semelhantes, bem como cópia de documentos fiscais. Para esses produtos, era prevista a pauta fiscal de R\$ 2,40, de 01/01/11 a 31/07/11, e de R\$ 2,70, de 01/08/11 a 31/12/12, por quilo do produto.

O autuante, por seu turno, entende que para o biscoito “*Mini Maria*” deve ser utilizada a pauta fiscal cabível para as operações com “*Bolacha e Biscoito Maria, Maisena, Amanteigado, Leite, Coco e Chocolate*”, também prevista no item 5.14 da referida IN 04/09. Para esses produtos, a pauta fiscal era de R\$ 5,46, no período de 01/01/11 a 31/07/11, e de R\$ 5,72, de 01/08/11 a 31/12/12.

Em síntese, a questão em análise prende-se à determinação de qual a pauta fiscal a ser aplicada nas operações de saídas do biscoito “*Mini Maria*”.

Novamente não acompanharei o resultado da diligência que foi solicitada pela então 4ª Junta de Julgamento Fiscal, pois, a meu ver, não há como se classificar o biscoito “*Mini Maria*” como um produto popular tomando por base a embalagem e a fotografia constante à fl. 173.

A pauta fiscal, estabelecida através de instrução normativa do Superintendente de Administração Tributária, busca fixar a base de cálculo do imposto relativamente a determinados produtos, de forma que essa base seja a mais próxima do preço praticado no mercado para aqueles produtos. Ademais, no preço praticado pelo autuado já estão embutidos todos os custos envolvidos na produção dos biscoitos vendidos, tais como, embalagens, matéria-prima, etc. Seguindo essa linha de entendimento, a meu ver a pauta fiscal a ser aplicada às operações com o biscoito “*Mini Maria*” deve ser a que mais se próxima do preço efetivamente praticado pelo autuado nas operações internas de saídas desse referido produto. Desse modo, passo a analisar os preços dos produtos constantes nas notas fiscais que foram apresentadas pelo autuado (fls. 196 a 205) e pelo autuante no CD-ROM de fl. 239-A.

Comungando com o entendimento externado pelo autuante na informação fiscal, considero que para afastar variações decorrentes de fatores tais como fretes, clientes preferenciais, datas das operações, etc., o confronto dos preços deve se feito com base em operações de saídas constantes

em um mesmo documento fiscal. Partindo desse pressuposto, da análise dos documentos apresentados pelo autuado, constato que:

- na Nota Fiscal nº 33.821 (fl. 199), o “BISCOITO MINI MARIA 10 X 1KG – FD” possui preço unitário (R\$ 26,31) superior aos demais biscoitos com a mesma apresentação (10 X 1KG – FD);
- na Nota Fiscal nº 33.802 (fl. 200), o “BISCOITO MINI MARIA 20 X 400GR – FD” possui preço unitário (R\$ 19,86) superior aos demais biscoitos com a mesma apresentação (20 X 400GR – FD);
- na Nota Fiscal nº 20.189 (fl. 202), o “BISCOITO MINI MARIA 10 X 1KG – FD” possui preço unitário (R\$ 24,92) superior aos demais biscoitos com a mesma apresentação (10 X 1KG – FD).

Em relação às notas fiscais apresentadas pelo autuante, verifico que:

- na Nota Fiscal nº 33.753 (CD à fl. 239-A), o “BISCOITO MINI MARIA 10 X 1KG – FD” possui preço unitário (R\$ 22,15) superior aos demais biscoitos com a mesma apresentação (10 X 1KG – FD);
- na Nota Fiscal nº 34.009 (CD à fl. 239-A), o “BISCOITO MINI MARIA 10 X 1KG – FD” possui preço unitário (R\$ 21,09) superior aos demais biscoitos com a mesma apresentação (10 X 1KG – FD).

Considerando o acima exposto, fica claro que o biscoito “Mini Maria” possui preço superior aos demais e, em consequência, não se classifica como popular. Desse modo, as pautas fiscais utilizadas pelo autuante para o biscoito “Mini Maria” estão corretas.

Saliento que as fotografias e o cupom fiscal apresentados pelo autuado não se mostram capazes de comprovar a tese defensiva, pois as fotografias não são elementos capazes de classificar o produto em questão como popular, ao passo que o cupom fiscal apresentado trata de produtos diversos fabricados em diferentes Estados.

Em sua defesa, o autuado também questiona a aplicação da pauta fiscal na apuração da base de cálculo das operações relacionadas na autuação, porém esse argumento não merece prosperar, conforme passo a demonstrar.

Ao tratar da fixação da base de cálculo do ICMS mediante pauta fiscal, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 19, inc. VI, assim dispõe:

*Art. 19. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante pauta fiscal, de acordo com a média de preços praticados no Estado, para efeito de pagamento do imposto, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado ou quando for difícil a apuração do valor real da operação ou prestação:*

*[...]*

*VI - nas operações com outras mercadorias definidas em regulamento.*

Por seu turno o RICMS-BA/12, no seu art. 375 prevê que “O Superintendente de Administração Tributária fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas operações com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, macarrão instantâneo, pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares e torradas em fatias ou raladas, todos derivados de farinha de trigo”. (grifo não do original).

Vê-se, portanto, que a aplicação da pauta fiscal com relação a bolachas, biscoitos e macarrão está expressamente prevista na legislação tributária estadual, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade dessa legislação, nos termos do art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB).

Por fim, no que tange à diligência atendida pela Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI), ressalto que a realização de diligência visa fornecer elementos que auxiliem a formação do convencimento do julgador, porém não fica o julgador obrigado a seguir o resultado dessa diligência. Assim, neste voto não sigo o posicionamento do referido parecer.

Em face ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de

R\$687.814,13, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado à fl. 213.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293575.1202/13-9** lavrado contra **PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo a autuada ser intimada para recolher o imposto no valor de **R\$ 687.814,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR