

**A. I. N°** - 281521/0015/18-7  
**AUTUADO** - G. M. COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - AUGUSTO CESAR CAMPOS DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06/09/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0184-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração comprovada, de acordo com o levantamento fiscal. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração não impugnada. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/12/2018, refere-se à exigência de R\$62.321,52 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro a junho e setembro de 2017. Valor do débito: R\$7.096,18.

Infração 02 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, no mês de junho de 2017. Valor do débito: R\$41,71.

Infração 03 – 07.15.01: Falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de dezembro de 2015; janeiro, março, maio, setembro de 2016; fevereiro, março, maio, setembro a dezembro de 2017. Valor do débito: R\$31.483,93.

Infração 04 – 07.15.02: Recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização, nos meses de novembro de 2015; abril, junho, agosto e dezembro de 2016; abril julho, e agosto de 2017. Valor do débito: R\$23.699,70.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 88 a 116, alegando que a autuação está eivada de vícios que a comprometem, sendo certo que será anulada por este Órgão Julgador ou, no mérito, será julgada totalmente improcedente.

Quanto à infração 01, diz que o autuante, para justificar a autuação, elaborou o anexo denominado DÉBITO A MENOR EM OPERAÇÕES COM ECF – ERRO NA DETERMINAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA – DEMONSTRATIVO ANALÍTICO. Acrescenta que o citado relatório analítico foi

sintetizado no relatório chamado: DÉBITO A MENOR EM OPERAÇÕES COM ECF – ERRO NA DETERMINAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA – RESUMO DO DÉBITO.

Analizando o levantamento realizado pelo autuante, com base no demonstrativo analítico acima citado, conclui que indevido é o valor exigido. Dentre os produtos que o autuante aponta que houve erro na determinação da carga tributária, estão os seguintes produtos: Flocão Nordestino 500g; Flocão Incamilho 500g; Flocão Vitamilho 500g. Nos termos do artigo 265, II, alínea “d”, a comercialização desses produtos internamente é isenta.

Para que não restem dúvidas, informa que anexa o Parecer nº 17046, que assim determina: O dispositivo supra não especifica os tipos de fubá de milho e farinha de milho alcançados pelo tratamento ali previsto, conduzindo ao entendimento de que todas as espécies do referido produto estão incluídas.

Diante do exposto, a conclusão é no sentido de que, a partir de 1º de abril de 2012, as operações internas com todas as espécies de fubá e farinha de milho, a exemplo de “flocos de milho”, “cuscuz de milho”, “creme de milho” e “canjiquinha”, estão alcançadas pelo benefício da isenção, previsto no RICMS-BA/12, art. 265, o que, na prática, dispensa o adquirente deste Estado de efetuar o recolhimento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais para comercialização.

Acrescenta que, se não bastasse a inclusão de produtos isentos no levantamento do valor recolhido a menos de ICMS, em decorrência da aplicação de carga tributária diversa da prevista na legislação, o autuante, em que pese a determinação legal, num ato de discricionariedade não realizou a recomposição da conta gráfica do ICMS.

Diz ser notório e sabido que o ICMS está sujeito ao princípio da não-cumulatividade e, por este princípio, deve-se compensar, nas operações subsequentes, os valores pagos a título de ICMS nas operações antecedentes.

Cita o que estabelece o artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal, e diz que, além disso, numa simetria legislativa, a Lei Complementar 87/1996, em seu artigo 19, também estabelece a observância deste princípio.

Afirma que, no presente caso, o autuado está sujeito à apuração do ICMS pelo regime normal, sendo indevida a infração, tendo em vista que, caso o Auditor deseje exigir o valor, deve recompor o conta-corrente-fiscal do ICMS e, se somente este conta corrente apresentar ICMS devedor é que deverá ser exigido o valor do imposto. Diz ser este o entendimento do STJ.

Alega que apesar de o autuante possuir todos os elementos necessários para a realização da recomposição da conta gráfica do ICMS, não havendo qualquer fato desconhecido, tendo em vista que o Fisco tem acesso à base da NF-e e os arquivos MFD das impressoras fiscais, preferiu o autuante, de maneira discricionária, exigir o ICMS sem a recomposição da conta gráfica. Diante dos fatos, entende restar evidente a nulidade ou improcedência desta infração.

Infrações 03 e 04: Afirma que nestas infrações, de maneira equivocada, já que o contribuinte apura o ICMS pela sistemática normal, o autuante exigiu o ICMS por antecipação parcial e, além disso, aplicou multa de 60% sobre o valor apurado.

Transcreve o artigo 42, II, “d”, § 1º, da Lei 7.014/96, e alega que, equivocadamente, demonstrando desconhecimento da norma jurídica (erro de direito), o autuante exigiu o ICMS por antecipação parcial, e ainda a multa de 60%.

Diz ser incontroverso que o ICMS destes produtos foi recolhido posteriormente, em suas saídas. Logo, caberia ao autuante apenas a aplicação da multa. Alega que, de maneira discricionária, desobedecendo ao que determina o artigo 142 do CTN, em flagrante erro de direito, de maneira contrária, foi lavrado o presente auto de infração.

Também alega que, se não bastasse o desconhecimento da norma, com base nos próprios relatórios juntados aos autos (ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO ICMS RECOLHIDA A MENOR OU NÃO

RECOLHIDA), equivocadamente, o autuante exige antecipação parcial sobre uma série de produtos não devidos, por exemplo:

- Flocão Nordestino 500g
- Flocão Milho Pré-cozido Nordestino 30x500g
- Flocão Nordestino 300x500g
- Flocão Vitamilho 500g
- Canjiquinha Curau Cx 24x130g
- Canjica Amarela Amafil
- Canjica Branca Amafil
- Biscoito Skim Doce 500g
- Biscoito Skim Leite 400g

Dentre os exemplos de produtos citados, afirma que se encontram mercadorias isentas e sujeitas ao ICMS por substituição tributária. Conclui que é nulo o presente lançamento ou, no mérito, é completamente improcedente.

Afirma que o autuante demonstrou desconhecimento da norma jurídica, ao não realizar recomposição da conta gráfica do ICMS (princípio da não-cumulatividade), além disso, violou, por desconhecer, o artigo 42, II, “d”, § 1º, da Lei 7.014/96, não restando dúvida de que cometeu erro de direito.

Acrescenta que apesar de o autuante possuir todos os elementos necessários para a realização da recomposição da conta gráfica do ICMS, não havendo qualquer fato desconhecido, tendo em vista que o Fisco tem acesso à base da NF-e e os arquivos MFD lhes foram entregues durante a fiscalização, além das EFD-ICMS, preferiu o Auditor, de maneira discricionária, exigir o ICMS sem a recomposição da conta gráfica. Além disso, apesar da norma definir que em caso de não recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS por antecipação parcial, será devido apenas multa sobre o valor supostamente devido, equivocou-se o autuante e exigiu o ICMS por antecipação parcial e sobre esse valor ainda exigiu a multa.

Reproduz os arts. 142 e 145 do CTN e conclui que não é possível a modificação do lançamento tributário legalmente notificado em relação aos pontos acima indicados, salvo nas hipóteses do artigo 145 do CTN. Diz que no presente caso, não é possível a correção do presente auto de infração (diligência) tendo em vista que não houve erro de fato, mas sim erro de direito. Dessa forma é nulo a presente autuação.

Entende que somente seria possível a revisão ou efetuar novo lançamento de ofício, caso existisse fato não conhecido do auditor no lançamento anterior, o que não é o caso, tendo em vista que o autuante detinha todas as informações necessárias para apuração correta dos supostos valores devidos.

Para que não restem dúvidas de que não houve erro de fato, mas sim erro de direito, comenta sobre a diferença entre esses dois conceitos jurídicos, concluindo que até mesmo ao judiciário, não cabe a correção do auto de infração. De modo diferente, não resta dúvida, estamos falando de um novo lançamento.

Por todo o exposto, requer seja declarado nulo o lançamento consubstanciado no auto de infração em exame, ou então, que no mérito, seja reconhecido como totalmente improcedente.

Caso tal pedido não seja aceito, fato que acredita impossível, que seja determinado realização de diligência para a recomposição do conta-corrente-fiscal do ICMS, compensando-se nos saldos credores os valores exigidos nas infrações. Além disso, que seja determinado apuração das infrações 01, 03 e 04, excluindo dos valores apurados os produtos sem incidência e ainda, nas

infrações 03 e 04, que seja determinado exclusão do valor principal devido, restando como infração apenas a multa sobre esses valores.

O autuante presta informação fiscal às fls. 127 a 130 dos autos. Quanto à Infração 1, informa que na auditoria compreendida no período de 01.05.2015 a 31.12.2017 constatou que o autuado, nas vendas realizadas através do ECF (Emissor de Cupom Fiscal) parcelas das vendas ocorreram com a carga tributária menor que a prevista na Lei, resultando menor recolhimento do imposto. O defendente pede a nulidade ou improcedência dessa infração, citando a comercialização do produto Flocão 500g afirmando ser isenta do ICMS, mencionando o Parecer DITRI 170046/2012, datado de 20/07/2012, que dispõe “As operações internas com todas as espécies de fubá e farinha de milho, a exemplo de flocos de milho ... são isentos, a partir de 1º de abril de 2012”. Diz que, naquela época, verifica-se que o Parecer segue a mesma redação do art. 265, II, alínea “d” do RICMS/BA, no qual dispõe que os produtos fubá de milho e farinha de milho são isentos “.

Ressalta que a interpretação legislativa é um processo dinâmico, que envolve diversos fatores temporais, econômicos e outros. Diz que em relação ao produto Flocão já há entendimento pacificado no CONSEF. ACÓRDÃO CJF Nº 0310-11/16 da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, publicado na Internet em 20/01/2017: “Os produtos Flocão são derivados de milho, mas sofrem processos de industrialização e modificação, tais como expansão e torrefação, enquanto que a farinha de milho e o fubá são obtidos num processo de moagem que não alteram a característica do milho natural”. Análise essa que pode ser consultada na tabela TIPI a diferenciação das NCMs. Conclui que a tributação é normal, e não há como se falar em nulidade ou improcedência da infração.

Infrações 03 e 04: Informa que em relação ao produto Flocão, como exposto na infração 1, este produto sofre tributação normal.

Quanto à canjiquinha e canjica, do mesmo modo, houve evolução na interpretação legislativa, conforme PARECER Nº 06753/2015 de 31/03/2015, nos alerta sobre a utilização do milho triturado para ração humana ou animal. Concluindo que as operações com canjica branca e canjica amarela, produtos utilizados na alimentação humana, sofrem tributação normal.

Sobre Biscoito Skim Doce 500g informa que é um biscoito de polvilho constituído de fécula de mandioca (considerada como “amido” para fins da categorização da ANVISA) é derivado de uma raiz de mandioca. Informa que o ACÓRDÃO CJF Nº 0347-12/18, publicado na Internet em 17/12/2018, 2ª CJF observa que biscoito derivado de polvilho e do amido, não se enquadra na substituição tributária. Portanto não há descompasso na aplicação da infração fiscal, tendo em vista que essas mercadorias quando adquiridas fora do Estado estão sujeitas a antecipação parcial.

Ainda, no que tange à multa das infrações 03 e 04, informa que acata o pedido de exclusão do valor principal, restando como infração apenas a cobrança da multa, ficando o valor da infração 03 reduzida em R\$ 18.890,36 e a infração 04, o valor em R\$14.219,82, conforme tabelas que elaborou.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando que o presente PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, a Infração 01 trata de recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro a junho e setembro de 2017. Demonstrativo às fls. 39/40 do PAF.

O defendente alegou que, ao analisar o levantamento realizado pelo autuante, com base no demonstrativo analítico, conclui que indevido é o valor exigido. Afirmou que dentre os produtos que o autuante aponta que houve erro na determinação da carga tributária, estão os seguintes: Flocão Nordestino 500g; Flocão Incamilho 500g; Flocão Vitamilho 500g. Disse que, nos termos do artigo 265, II, alínea “d” do RICMS-BA/12, a comercialização desses produtos internamente é isenta.

Ressaltou que a partir de 1º de abril de 2012, as operações internas com todas as espécies de fubá e farinha de milho, a exemplo de “flocos de milho”, “cuscuz de milho”, “creme de milho” e “canjiquinha”, estão alcançadas pelo benefício da isenção previsto no RICMS-BA/12, art. 265, o que, na prática, dispensa o adquirente deste Estado de efetuar o recolhimento da antecipação parcial, nas aquisições interestaduais para comercialização.

O autuante informou que na auditoria compreendida no período de 01/05/2015 a 31/12/2017, foi constatado que o autuado, nas vendas realizadas através do ECF (Emissor de Cupom Fiscal), parcelas das vendas ocorreram com a carga tributária menor que a prevista na Lei.

Quanto ao argumento defensivo em relação ao produto Flocão, informou que há entendimento pacificado no CONSEF, por meio do ACÓRDÃO CJF Nº 0310-11/16 da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, de que “Os produtos Flocão são derivados de milho, mas sofrem processos de industrialização e modificação, tais como expansão e torrefação, enquanto que a farinha de milho e o fubá são obtidos num processo de moagem que não alteram a característica do milho natural”.

Para melhor entendimento da matéria questionada pelo defendente, vale reproduzir o art. 265, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/2012:

Art. 265. São isentas do ICMS:

II - as saídas internas de:

d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17);

De acordo com o dispositivo acima reproduzido, a autuação fiscal deve ser mantida, considerando que a desoneração do imposto é prevista para as saídas de fubá de milho e farinha de milho, não sendo extensiva para outros produtos, tendo em vista o entendimento que vem prevalecendo no sentido de que flocão é resultado de um processo de industrialização diferente da farinha e do fubá de milho, que são obtidos por meio de processo de moagem. Portanto, o produto objeto da autuação é tributado normalmente, inexistindo desoneração do imposto nas operações de saídas internas realizadas pelo defendente.

O autuado também alegou, que se não bastasse a inclusão de produtos isentos no levantamento do valor recolhido a menos de ICMS, em decorrência da aplicação de carga tributária diversa da prevista na legislação, o autuante, em que pese a determinação legal, num ato de discricionariedade não realizou a recomposição da conta gráfica do ICMS.

Concluiu que, no presente caso, o estabelecimento autuado está sujeito à apuração do ICMS pelo regime normal, sendo indevida a infração, tendo em vista que, caso o auditor deseje exigir o valor, deve recompor o conta-corrente-fiscal do ICMS, e, se somente, este conta corrente

apresentar ICMS devedor é que deverá ser exigido o valor do imposto. Diz ser este o entendimento do STJ.

Sobre esta alegação de que deveria ser realizada apuração por meio de conta corrente fiscal, não pode ser acatada, haja vista que o levantamento fiscal que resultou na exigência do imposto não foi efetuado com a verificação de todos os débitos e créditos fiscais lançados pelo próprio contribuinte em sua escrita fiscal, no período fiscalizado. No caso de existência de créditos fiscais suficientes para compensar as diferenças apuradas, a mencionada compensação pode ser requerida quando da quitação do débito, mediante apresentação da necessária comprovação. Mantida a exigência fiscal neste item do presente lançamento.

De acordo com as razões de defesa, não houve qualquer contestação quanto à Infração 02. Dessa forma, considero procedente o mencionado item do Auto de Infração, tendo em vista que inexistente a ser decidida.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de dezembro de 2015; janeiro, março, maio, setembro de 2016; fevereiro, março, maio, setembro a dezembro de 2017.

Infração 04: Recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização, nos meses de novembro de 2015; abril, junho, agosto e dezembro de 2016; abril, julho, e agosto de 2017.

O autuado alegou que nestas infrações, de maneira equivocada, já que o contribuinte apura o ICMS pela sistemática normal, o autuante exigiu o ICMS por antecipação parcial e, além disso, aplicou multa de 60% sobre o valor apurado.

Afirmou ser incontroverso que o ICMS destes produtos foi recolhido posteriormente em suas saídas, por isso, entende que caberia ao autuante apenas aplicação da multa.

Também alegou que, se não bastasse o desconhecimento da norma, com base nos próprios relatórios juntados aos autos, o autuante exige antecipação parcial sobre uma série de produtos não devidos, por exemplo, mercadorias isentas e mercadorias sujeitas ao ICMS por substituição tributária.

Na informação fiscal, o autuante disse que em relação ao produto Flocão, como exposto na infração 1, este produto sofre tributação normal.

Quanto à canjiquinha e canjica, do mesmo modo, houve evolução na interpretação legislativa, conforme PARECER Nº 06753/2015 de 31/03/2015, no sentido de que as operações com canjica branca e canjica amarela, produtos utilizados na alimentação humana, sofrem tributação normal.

Sobre Biscoito Skim Doce 500g informa que é um biscoito de polvilho constituído de fécula de mandioca (considerada como “amido” para fins da categorização da ANVISA) é derivado de uma raiz de mandioca, e o ACÓRDÃO CJF Nº 0347-12/18, da 2ª CJF decidiu que biscoito derivado de polvilho e do amido, não se enquadra na substituição tributária.

Quanto ao pedido apresentado pelo defendente, no que tange à multa para estas infrações 03 e 04, informa que acata o pedido de exclusão do valor principal, restando como infração apenas a cobrança da multa, ficando o valor da infração 03 reduzido em R\$ 18.890,36 e a infração 04, o valor em R\$ 14.219,81, conforme tabelas que elaborou à fl. 129.

Sobre a tributação dos produtos que foram objeto das exigências fiscais constantes nestas infrações (03 e 04), concordo com as conclusões do autuante, de que se trata de mercadorias sujeitas à tributação normal do ICMS, tendo sido objeto de decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme destacado na informação fiscal.

O autuante acatou a alegação do defendente de que é incontroverso que o ICMS destes produtos foi recolhido posteriormente em suas saídas, por isso, o autuante concluiu que deve ser aplicada

a multa. Neste caso, não houve necessidade de intimar o autuado para tomar conhecimento da informação fiscal, conforme previsto no § 8º, do art. 127 do RPAF/BA, considerando que a multa foi calculada, acatando o entendimento apresentado nas razões de defesa.

Dessa forma, considerando a conclusão de que uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infrações parcialmente subsistentes, nos valores apurados pelo autuante à fl. 129 do PAF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE	7.096,18	-
02	PROCEDENTE	41,71	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	-	18.890,36
04	PROCEDENTE EM PARTE	-	14.219,81
<b>TOTAL</b>	-	<b>7.137,89</b>	<b>33.110,17</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281521.0015/18-7**, lavrado contra **G. M. COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.137,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor total de **R\$33.110,17**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da mencionada Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA