

PROCESSO - A. I. Nº 293575.1201/13-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDOS - PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0078-02/17
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/05/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0041-11/20

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Fato parcialmente comprovado nos autos. Retificações efetuadas na apuração do imposto reduziram o valor devido. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 27/12/13, o qual 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.

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 2ª JJF:

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 §§ 2ºs 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.

A Junta recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário quanto aos valores remanescentes alegando o que segue:

Tece um breve relato dos fatos e do julgamento de primeiro grau, informando que as operações em questão são: o destaque de 12% nas operações de saída de macarrão e a classificação como popular dos biscoitos tipo “Mini Maria”.

Preliminarmente, alega a nulidade do Auto de Infração por não terem sido explicitadas todas as condutas que supostamente violariam a legislação do ICMS e que deram azo a lavratura do Auto de Infração.

Cita trecho do voto de primeira instância que, a seu ver, não se sustenta, uma vez que o acórdão ora combatido não fez a melhor aplicação do direito, fazendo de letra morta do quanto disposto no art. 18 do RPAF, em seus incisos II e IV, “a”.

No mérito, apresenta o equívoco do acórdão em manter exigência de ICMS ST em operação de saída de mercadoria com tributação encerrada.

Aduz que o voto condutor do acórdão ora combatido, para decidir pela procedência da autuação no tocante a exigência de ICMS ST nas operações internas com macarrão, objeto deste processo, fundou-se em julgamento de outro processo (no dia anterior) de sua lavra, no qual desconsiderou o resultado de diligência anexada àquele processo (Parecer da DITRI).

Esclarece que a diligência foi requerida pela Ilustre Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, à época relatora daquele processo, então em tramitação na 4ª JJF.

Anexa o Parecer e transcreve trecho do mesmo.

Com base no determinado pelo precitado Parecer, afirma o recorrente que é claro e inconteste que o macarrão, à luz da disposição do art. 373, §2º, RICMS-BA/12, não está sujeito a tributação nas operações internas subsequentes, uma vez ocorrida a antecipação tributária da farinha de trigo na forma da lei.

Ressalta que, no caso da Recorrente, a forma da lei de apurar e reapurar a antecipação tributária da farinha de trigo está disposta no Regime Especial (Regime Especial concedido pelo Parecer 6688/2012 da DITRI decorrente do Processo nº 00515920169 - DOC. 02 – vigente a época dos fatos geradores), que especifica as condições de cálculo da antecipação tributária.

Salienta que no presente PAF não existem dúvidas a respeito da qualidade de estabelecimento fabricante de massas alimentícias e biscoitos da Recorrente, bem como da correção com que apura e reapura o ICMS nos termos do Regime Especial. Com efeito, ausentes dúvidas ou questionamentos acerca da validade e eficácia do Regime Especial de que goza a Recorrente, parece ser hialina a necessidade da sua aplicação.

Assim, tendo a Recorrente obedecido o quanto determinado em seu Regime Especial realizando a antecipação tributária (que encerra a tributação nas subseqüentes operações internas com o macarrão), fica superada a discussão de que se valeu o acórdão recorrido acerca de decidir pela aplicabilidade do art. 375, § 1º ou do art. 379 do RICMS.

Eventualmente, caso não seja acatado tal posicionamento, atesta que não existe fundamento legal para não se utilizar das disposições gerais do art. 379, o qual determina o destaque à alíquota de 12% exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subseqüentes, não cabendo ao Julgador impedir a sua utilização sem apontar qual a parte do dispositivo que não estaria sendo atendida.

Assevera que eventual utilização das disposições do art. 379 pela Recorrente não trouxe prejuízo ao Erário e não implicou em descumprimento de obrigação principal.

Deste modo, requer, de logo, a reforma do acórdão ora recorrido para que esta Colenda Câmara, reconhecendo que a antecipação tributária da farinha de trigo alcança as operações internas subseqüentes com macarrão e reconhecendo que a Recorrente promove a antecipação na forma do quanto prevê o seu Regime Especial, declare a improcedência do Auto de Infração em relação a esta exigência.

Ademais, invoca a necessidade de esclarecer inverídica ilação do acórdão – da não utilização de saldo credor de ICMS - destaque realizado para meros fins de apuração de ICMS ST.

Salienta que, mesmo que não possuísse o Regime Especial, o entendimento do acórdão recorrido – de preterir o art. 379 do RICMS em prevalência do art. 375, é de todo equivocada pelos motivos já expostos (primazia do princípio da legalidade, impossibilidade de julgamento com base em subjetivismo ou ativismo legislativo de lege ferenda).

Assim, rechaça a afirmação, levada a cabo pela 2ª JF, de que a conduta levada a cabo pela Recorrente “levaria a uma situação irreal em que não haveria nenhum imposto a recolher, já que teríamos um débito de 7% e um crédito de 12%, ficando sempre o autuado com saldo credor em relação às operações com o produto em questão”.

Assevera a Recorrente que jamais se aproveitou de qualquer saldo credor apurado pelo art. 379 para reduzir o pagamento de ICMS. Tanto assim o é que o Auto de Infração JAMAIS SEQUER FEZ QUALQUER MENÇÃO A ESTE RESPEITO, disponibilizando a Recorrente toda sua escrita contábil, desafiando quem quer que seja a encontrar qualquer aproveitamento de crédito desta natureza.

A Recorrente refuta veemente tal alegação, haja vista que o crédito destacado à alíquota de 12% era utilizado tão somente para cálculo do indevido ICMS ST e, em havendo saldo credor, este não era considerado / escriturado para fins de apuração do ICMS.

Quanto a manutenção pelo acórdão recorrido da pauta majorada para biscoitos populares ensacados “Mini Maria” produzidos pela recorrente, informa que o Auditor Fiscal Autuante, quando da lavratura do Auto de Infração, considerou que os biscoitos “Mini Maria” produzidos pela Recorrente não seriam do tipo popular (cujo valor de pauta é R\$ 2,70/kg), e por esta razão majorou a pauta desse produto para R\$5,72/kg, gerando diferenças de ICMS que estão sendo exigidas no Auto de Infração em epígrafe.

Argumenta que o critério distintivo entre biscoitos e “biscoitos populares” feita na Instrução

Normativa nº 04/09 é a condição daqueles serem embalados individualmente e estes serem ensacados de forma solta, *ex vi* as descrições constantes no item 5.14, da referida Instrução Normativa, com a redação dada pela Instrução Normativa nº 37/11, DOE de 23 e 24/07/11, efeitos de 01/08/11 a 31/07/15:

5.14 PRODUTOS DERIVADOS DE FARINHA DE TRIGO:

ESPECIFICAÇÃO	UNIDADE	VALOR
Bolacha e Bolacha e Biscoito Maria, Maisena, Amanteigado, Leite, Coco e Chocolate	01 KG	R\$ 5,72
Bolacha e Biscoitos Populares Ensacados: (Doce Coco ou Coquinho, Coco Baiano e Rosquinha, Creme Maria, Mini Maisena, Palito, Fofa, Biscolete, Cristal e Biscoito Canela)	KG	R\$ 2,70

Alega que a decisão de primeiro grau está fundada em mera suposição, não existindo nenhum lastro fático que contradiga a conduta da Recorrente de classificar os produtos ensacados como populares.

E mais, que não existe no acórdão nenhuma indicação de custos de embalagens, de mão de obra, de perdas no processo, de depreciação de máquinas que possa levar o Ilustre Julgador a conclusão exarada no acórdão, sem olvidar que o valor de pauta de um produto não é (não deve ser) determinado em função do seu custo de produção.

Diz que o acórdão ora combatido mais uma vez fez tábula rasa do Parecer DITRI, retro referido, que sobre o tema entendeu “*que se trata de biscoito popular previsto na referida 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, Biscolete, Cristal e Biscoito Canela)*”.

Requer, assim, a reforma do acórdão para declarar a improcedência do Auto de Infração, no tocante a utilização de pauta diferenciada para os biscoitos populares do tipo “Mini Maria” produzidos em seu estabelecimento fabril.

Segue argumentando a ilegalidade da utilização da Pauta Fiscal para determinação da base de cálculo do ICMS, vez que a base de cálculo dos produtos autuados (biscoitos e macarrão) utilizada para determinação do imposto foi estabelecida através de Pauta Fiscal prevista na Instrução Normativa nº 4/2009, afrontando o quanto disposto na Súmula nº 431 do Egrégio STJ: “é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor de mercadoria submetido ao regime de Pauta Fiscal”.

Alega que a Junta de Julgamento Fiscal incorreu em equívoco ao não analisar a matéria, uma vez que a Recorrente não apontou INCONSTITUCIONALIDADE, mas ILEGALIDADE, ilegalidade esta já RECONHECIDA pelo Egrégio STJ, conforme se pode depreender do teor da Súmula nº 431.

Assim, acaso ultrapassadas as arguições de nulidade e de total improcedência do Auto de Infração, requer a Recorrente o sobrestamento do Auto de Infração até que se instaure e finalize a providência prevista no referido art. 168 do RPAF, aplicando-se ao caso concreto o que for decidido de acordo com o procedimento ali descrito.

Por fim, requer: a) nulidade da autuação; b) declaração a total improcedência do Auto de Infração; c) o sobrestamento do processo até que seja instaurado e decidido o procedimento previsto no art. 125-A do COTEB.

Anexa memoriais e novos documentos às fls. 352/384.

Em Sessão de Julgamento realizada em 15 de março de 2018, esta 1ª CJF decidiu converter o feito à PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico sobre as questões postas.

Às fls. 389/396, o i. Representante da PGE/PROFIS, quanto à primeira questão em debate (alíquota aplicável a operação de macarrão), entendeu que a alíquota de 12% não é aplicável a produto macarrão, aplicando-se, dessa forma, a alíquota de 7% conforme imposto do inciso II e parágrafo segundo do art. 377, e outrossim, Regime Especial concedido ao autuado.

Quanto ao “biscoito Maria”, entende não ser razoável considerar o biscoito Maria popular e o mini Maria não, acrescentando que apenas a título ilustrativo, que a instrução normativa traz no seu bojo a expressão “mini Maisena”, que por óbvio, não difere na essência do biscoito chamado Maisena.

Tal Parecer foi acolhido pela Procuradora Assistente (fl. 397).

Em Sessão de Julgamento realizada em 15 de julho de 2018, o PAF foi convertido em diligência para que o autuante procedesse com a devida alteração dos valores de pauta para o biscoito da “mini Maria” nos períodos autuados, apresentando novo demonstrativo do débito remanescente do ICMS ST.

Diligência realizada às fls. 405/415.

O contribuinte se manifestou às fls. 417/421, apontando que o CD de revisão não fora apresentado, o que inviabilizou o contraditório.

Em sessão de julgamento realizada em 29 de março de 2019, esta 1ª CJF converteu o feito em diligência à INFAZ de origem que para que o autuante apresentasse formalmente ao processo a mídia digital de realização dos trabalhos revisionais, a qual se encontra fixada na contracapa do processo.

Diligência realizada, conforme fls. 450.

O contribuinte se manifestou, fls. 453/457, novamente pela impossibilidade de realização do contraditório, tendo em vista que os trabalhos enviados foram em formato PDF, o que inviabilizou a verificação de forma individualizada as operações (notas fiscais) nas quais supostamente teria ocorrido recolhimento a menor de ICMS. Pleiteia que a planilha realizada e apresentada pela recorrente seja considerada para suprir o resultado almejado com a diligência requerida por esta CJF, vez que a recorrente entende que recolheu todo o ICMS ST que era de sua responsabilidade com base na legislação em vigor.

Pela complexidade do tema, mais uma vez o processo foi convertido em diligência ao Diretor da DIREF para análise das questões, nos termos da diligência de fls. 471/472.

Em resposta, o diligente explica minudentemente como se dá a tributação nas indústrias de massas e biscoitos localizadas neste Estado nos termos no Protocolo ICMS 46/00, que dispõe sobre a harmonização da substituição tributária nas operações com trigo em grão e farinha de trigo pelos estados signatários.

Assevera que tais questionamento já foram objeto de diligência à DITRI, em processo similar, diferentes apenas em relação ao período fiscalizado, cuja resposta, fls. 271/272 esclarece com precisão a questão:

“Portanto, fica prejudicado o questionamento acerca da alíquota a ser aplicada na referida operação com macarrão, tendo em vista que se trata de saída de mercadoria objeto de antecipação tributária e deste modo, com tributação encerrada”.

Conclui que:

1. O disposto no art. 375, §1º só se aplica nas operações com biscoito e bolachas sujeitos à substituição tributária relativa às operações subsequentes;
2. O destaque do imposto previsto no art. 379 só se aplica nas operações exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, quando devido, que não é o caso das operações internas com macarrão.

VOTO

A presente autuação imputa ao recorrente o cometimento de retenção e recolhimento a menor de ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes neste Estado, relativo aos períodos de 2013

e 2014.

Inicialmente, nos cabe analisar a preliminar de nulidade suscitada.

Aduz a recorrente que a forma como a fiscalização apurou o crédito tributário laçado no Auto de Infração não permitiu à recorrente uma perfeita compreensão das infrações supostamente cometida, razão pela qual entende pela aplicação do art. 18, II e IV, a do RPAF/99.

Ocorre que não há que se falar em nulidade do Auto de Infração. Primeiro, porque o contribuinte teve pleno acesso ao contraditório e a ampla defesa, os quais foram exercidos em todas as oportunidades que lhe foram legalmente ofertadas. Segundo, todo o procedimento foi fundamentado em dispositivos legais, acompanhados dos devidos demonstrativos, o que oportunizou ao contribuinte contestar efetivamente a infração.

Nulidade superada.

O Recurso de Ofício diz respeito a desoneração realizada pelo autuante que procedeu com a alteração dos valores de pauta para o biscoito marianna de R\$5,46 para R\$2,40 até 30/07/2011 e de R\$5,72 para R\$2,70 a partir de 01/08/2011.

Assim, tendo em vista que o ajuste realizado foi uma alteração de período de norma vigente para a Pauta Fiscal aplicada ao biscoito marianna, entendo que agiu acertadamente tanto a autuação quanto a Junta de Julgamento Fiscal ao proceder com a devida adequação e redução da infração.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No mérito do Recurso Voluntário, temos duas questões centrais: a) a alíquota a ser utilizada nas operações de vendas internas de macarrão e; b) a pauta dos biscoitos “mini Maria” (IN 04/09), se estes seriam enquadrados como populares ou não.

Quanto ao primeiro ponto, a fiscalização entendeu que o contribuinte utilizou erroneamente a alíquota de 12%, quando, na verdade, o cálculo da ST deveria ter sido realizado com a alíquota de 7%, para fins de crédito, conforme dispõe o art. 377, §2º do RICMS.

Já em relação ao segundo ponto, a classificação dos produtos se daria pelo preço de venda, motivo pelo qual entendeu a fiscalização, acompanhada pela JJF, que os referidos biscoitos não seriam populares.

Pois bem.

Matérias foram amplamente debatidas no processo, o qual foi convertido por quatro vezes em diligência, momento em que se encontra apto para análise do mérito.

Conforme demonstrado à fl. 176, a recorrente (que é indústria de alimentos) possui Regimento Especial (Parecer nº 6688/2012 – DITRI), o qual a autoriza a realizar antecipação tributária nas aquisições de farinha de trigo, sendo que tal antecipação alcança, inclusive, as operações internas subsequentes, conforme dispõe o art. 373, §2º do RICMS. Vejamos:

Art. 373. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo que possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo em sua composição final, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Prot. ICMS 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:

II - às operações promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas, com produtos elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo objeto da antecipação tributária de que cuida o inciso I do caput.

§ 2º A antecipação tributária das mercadorias de que trata o caput alcança, inclusive, as operações internas subsequentes com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, pães, pães de especiarias, torradas em fatias ou raladas e as misturas ou preparações para pães, desde que produzidas neste Estado. (grifo nosso).

Extraímos deste dispositivo a determinação normativa de que o macarrão não sofre tributação na saída, vez que a farinha de trigo já antecipa o ICMS de toda a cadeia.

Este foi, inclusive, o entendimento do Diretor da DIREF, o qual ratificou integralmente o Parecer

da DITRI, fls. 271 e 272, que, sobre a matéria, assim se manifestou:

“Quanto ao questionamento acerca da alíquota a ser aplicada para compensação com o imposto devido por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, nas saídas do produto macarrão, nos períodos de vigência do RICMS/97 e do RICMS/12 (7% ou 12%), nos exercícios de 2011 e 2012, devemos esclarecer que esta mercadoria não deve sofrer qualquer tributação no momento de 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 item 11.4.1 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 e do §2º do art. 373 do RICMS/12” (grifo nosso).

Assim, resta claro que o art. 377, §2º determina a carga de 7% para operações próprias para fins de reapuração do imposto na forma que for estabelecida em Regime Especial, sendo que o destaque de 12% é tão para fins de compensação nas operações subsequentes realizadas, inclusive por força do que determina o art. 379. Insta ressaltar que o destaque de 12% não pode ser utilizado para cálculo do ICMS ST nem tampouco gera saldo credor de imposto.

Quanto ao segundo ponto, atinente aos biscoitos “mini Maria”, dúvidas não pairam em relação a sua classificação como biscoito popular, tanto que, o precitado Parecer da DITRI afirma que o referido produto, por ser derivado de farinha de trigo e ter apresentação na modalidade de produto popular, de baixo custo, por ser apenas ensacado, é um produto popular previsto na IN 04/2009 e que por 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 rosquinhas, creme Maria, mini maisena, palito, fofa, biscoleite, cristal e biscoito canela).

Ademais, a PGE/PROFIS, em sua manifestação, assevera que *“o tamanho ou gramatura não modifica os ingredientes formadores do biscoito, não sendo razoável a distinção para considerar o biscoito Maria popular e o mini Maira não ser”*. Afirma, ainda, que *“há de se aplicar no caso concreto o princípio da razoabilidade para deslinde da análise”* e que *“vale acrescentar, apenas a título ilustrativo que a instrução traz no seu bojo a expressão “mini maisena”, que por óbvio, não difere na essência do biscoito chamado “mini maisena”*.

Analisando as planilhas anexadas pelo próprio contribuinte, observa-se que mesmo considerando integralmente procedentes as alegações do mesmo, remanesce parcialmente o valor do Auto de Infração no montante de R\$6.726,61 para o período de 2011 e R\$45.581,24 para o período de 2012, conforme planilha às fls. 420/421, relativo aos outros itens constantes na autuação.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, julgando PROCEDENTE EM PARTE a autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293575.1201/13-9 lavrado contra **PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo o recorrente ser intimado para recolher o imposto no valor de **R\$52.307,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS1