

**PROCESSO** - A. I. 281521.0009/19-5  
**AUTUADA** - VITÓRIA BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - AUGUSTO CÉSAR CAMPOS DOS SANTOS  
**ORIGEM** - DAT/NORTE INFAZ VALE DO SÃO FRANCISCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11.02.2020

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0011-02/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado pelo cotejamento da NCM, com a descrição, bem como com o código CEST serem os produtos: “copo descartável” e bebida “Skinka” submetidos à tributação normal, o lançamento não há de subsistir. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de junho de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$71.858,00, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.02.06**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de fevereiro a dezembro de 2016.

Tempestivamente, a autuada, por seu responsável legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 91 a 102, onde alega não foi considerado o direito de crédito de ICMS destacado em nota fiscal de produto normal, assegurado pela legislação, como garante comprovará.

Assegura que os produtos foram classificados equivocadamente pela autoridade fiscal como pertencentes a sistemática de tributação por substituição tributária, tendo seu crédito considerado como indevido, como lista, o que não ocorre.

Esclarece que o Anexo 1 do Regulamento de ICMS (Decreto 13.780/12) que lista as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em 2016 com vigência entre 01/01/2016 a 09/03/2016, como também o vigente entre 10/03/2016 a 31/01/2017 (não houve alteração para os itens demonstrados) relacionam aqueles que mais se aproximam das mercadorias listadas anteriormente, na forma da tabela apresentada.

Observa que não há convergência entre a descrição dos itens com as NCM's das mercadorias, a se observar itens com código: 900362, 900368, 901981, 903122, 903231. O mesmo diz ocorrer com o produto “copo descartável”, onde também não há convergência entre a descrição dos itens com as NCM's das mercadorias, a se observar itens com código 5007002, 5007007 e 5007008.

Diz ter o agente fiscal se confundido ao analisar o enquadramento tributário da mercadoria, pois somente observou o NCM destas, andando em contramão com o que determinam as Instruções Tributárias do estado da Bahia como pode ser observado no pergunta e respostas fornecidos pela SEFAZ/BA no endereço eletrônico, o qual esclarece devidamente o assunto ([https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/duvidas/substituicao\\_tributaria.pdf](https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/duvidas/substituicao_tributaria.pdf)).

Aduz não haver qualquer convergência entre as descrições das mercadorias com suas NCM's, o que indica claramente que as mercadorias não são tributadas pela sistemática de substituição tributária, sendo classificadas como normais, devendo a empresa apurar o imposto (ICMS) na modalidade de conta corrente, tal “confusão” fica mais evidenciada quando observados os itens a seguir.

Da mesma maneira, o autuante, na descrição da autuação afirma ter se creditado de mercadoria que teve seu pagamento realizado por substituição tributária, mais deixou de observar as

informações constantes nos documentos fiscais do emitente, que demonstram sua situação tributária, como pode ser observado nas notas exemplificadas trazidas, como também em todas as notas de entrada (em anexo no Auto de Infração das páginas 15 a 84), aponta.

Traz como exemplo, os documentos fiscais com chaves de acesso 2916 0305 2549 5700 7352 5500 1000 0459 0710 5145 6122, 2916 0605 2549 5700 7352 5500 1000 0562 8716 6753 6565, 2916 0905 2549 5700 7352 5500 1000 0670 3811 0204 6770, 2916 1205 2549 5700 7352 5500 1000 0776 4515 6984 5000, 2916 0818 9845 6000 0274 5500 6000 0041 0111 1103 1083 e 2916 1218 9845 6000 0274 5500 6000 0140 7611 1100 7123.

Frisa que como pode ser constatado tanto na entrada dos “Refrescos Bebidas mistas Skinka”, quanto nos “Copos Descartáveis” os fornecedores não trataram a mercadoria como substituição tributária, não efetuando a retenção do imposto, justamente por classificarem a mercadoria como normal. Corrobora com o entendimento da situação de apuração normal dos produtos em questão do Auto de Infração.

Alega, igualmente, que os argumentos ora aludidos já são suficientes para o entendimento do equívoco do agente fiscal, entretanto o fato de debitar as saídas dos respectivos produtos, traz solidez aos fatos praticados pela impugnante, evidenciando a apuração do imposto e o recolhimento ao erário na forma do artigo 305 do Decreto 13.780/12 reproduzido.

A seguir, pontua que, como restará comprovado nas informações a seguir, ofereceu a tributação (debitou) nas respectivas saídas dos produtos relacionados na tabela do subitem 1º deste item, como exemplificam as notas a seguir: 2916 0223 2464 1700 0215 5500 1000 0002 0110 0010 5972, 2916 0623 2464 1700 0215 5500 1000 0190 1410 0011 1065, 2916 0923 2464 1700 0215 5500 1000 0359 0910 0011 0351, 2916 1223 2464 1700 0215 5500 1000 0522 4810 0040 1357, 2916 0818 9845 6000 0274 5500 6000 0041 0111 1103 1083 e 2916 1218 9845 6000 0274 5500 6000 0140 7611 1100 7123.

As notas exemplificadas acima, como as relacionadas no doc. 03 desta impugnação mostram que se debitava do ICMS nas saídas das mercadorias, apurando, ou seja, se creditando na entrada e se debitando na saída, o que claramente evidencia o recolhimento do ICMS.

Conclui que mesmo que a mercadoria fosse tributada por substituição tributária (que não é o caso, como comprovado anteriormente) o Estado não sofreria qualquer prejuízo no tocante do ICMS, já que a substituição é apenas a antecipação da apuração do imposto por estimativa.

Diante de todos os fatos e fundamentos demonstrados, espera a procedência integral da presente Impugnação para que seja julgado improcedente o Auto de Infração sob análise, com a consequente extinção do crédito tributário discutido neste documento, arremata.

Pugna, ainda, que seja expurgada a multa incidente sobre o montante original do crédito tributário, eis que manifestamente indevida.

Acostou documentos no sentido de comprovar seus argumentos.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 1.081 e 1.082, indica ter realizado levantamento no qual identificou aproveitamento de crédito fiscal de mercadoria do regime de substituição tributária, o que é vedado pela legislação.

Abordando o argumento defensivo quanto aos produtos copo descartável e bebida Skinka Fruta, após transcrever trecho de trabalho publicado em revista jurídica, acerca da correta classificação fiscal de mercadoria, arremata que o tratamento tributário definirá a carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo, sendo que no caso em pauta o Anexo I de 2016 do Decreto 16.499/2015 traz a posição 22.02 para o produto refrigerantes, distinguindo-os apenas pelo tipo de embalagem e o CST (código de substituição tributária) 03.010.00, que seria relativa a refrigerantes em garrafa igual ou superior a 600 ml., e 03.011.00, como demais refrigerantes.

Registra, ainda, ter sido tal Decreto uma inovação que incorporou o CST cujo objetivo era o de individualizar as mercadorias da substituição tributária, assinalando que a tese de convergência entre NCM e a descrição não ser suficiente para discriminação do produto como no caso em tela.

Assevera que a classificação 2202.1000 dada pelo contribuinte ao produto “Skinka Fruta” como refresco bebidas mistas não reflete a realidade, contrariamente a tabela TIPI corrobora com seu entendimento de ser o produto da substituição tributária.

Do mesmo modo, para a mercadoria “copo descartável” com NCM 3924.1000, aponta que ao examinar a escrita fiscal do sujeito passivo, constatou que foi dado ao produto tratamento de substituição tributária, anexando cópia de lançamento no qual tal mercadoria aparece com alíquota “zero”, como mercadoria para revenda, o que confirma ser a NCM 3924 do Anexo 1, sujeira à substituição tributária.

Presente na sessão de julgamento, o preposto da empresa em sustentação oral, reiterou os argumentos defensivos postos na peça defensiva apresentada.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, descabendo, pois, qualquer arguição no sentido de nulidade sob o aspecto formal.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou os aspectos da infração trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

No mérito, a tese defensiva é de que recebeu as mercadorias “copo descartável” e “bebida Skinka Fruta” devidamente tributadas, razão pela qual se apropriou, corretamente ao seu entender, dos créditos fiscais destacados nos respectivos documentos, e quando das saídas, também se debitou do imposto, o que não trouxe qualquer prejuízo à Fazenda Pública.

Analisando os elementos constantes nos autos, verifico que o contribuinte comercializa tais produtos, de forma efetiva.

Pacífico o entendimento de que para a caracterização do enquadramento na substituição tributária, é necessário o cotejamento da NCM com a descrição do produto, a fim de se verificar se o mesmo se submete ou não a tal instituto.

No Anexo 1 ao RICMS/12 temos a previsão de substituição tributária para as mercadorias acima arroladas, quando dos fatos geradores (fevereiro a dezembro de 2016), não antes observando que neste período, vigoraram duas sistemáticas: uma de 01/01 a 09/03/2016, e outra de 10/03/2016 a 31/01/2017.

Inicialmente, observo do exame de tal Anexo, inexistir em quaisquer dos períodos previsão para substituição tributária de copos descartáveis, inclusive a NCM 3924.1, ali existente, se refere ao produto “Mamadeira”, nos itens 9.26 e 19.33 em ambos os períodos.

A nota fiscal 14.076, emitida em 07/12/2016 por Vitória Atakarejo Distribuidora de Alimentos Ltda., destinada a autuada Vitória Bebidas Ltda., traz a mercadoria “Copo Descartável Maratá 250 ml., 100 un. transp.” com NCM 3924.9000, tributada a 18%, sendo que na legislação à época, para tal NCM havia a previsão de substituição tributária apenas para “Chupetas e bicos para mamadeiras e para chupetas, de silicone” (item 9.20) e “Mamadeiras” (itens 9.26 e 19.33).

Pela TIPI os itens de NCM raiz seriam “serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou de toucador, de plástico”, sendo 3924.10.00 “Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha” e 3924.90.00 “Outros”.

Encontramos em tal NCM produtos como “copo descartável Copobras transparente”, por exemplo. Todavia, como já dito anteriormente, não basta apenas a identidade da NCM, e sim, a associação com a descrição da mercadoria sujeita à substituição tributária.

Não há de prevalecer o argumento do autuante de que a empresa autuada deu tratamento de produto da substituição tributária a tal mercadoria, quando das vendas realizadas. O procedimento correto deveria ser o de lançar o imposto correspondente as operações de saídas efetuadas sem débito do imposto, e não o de simplesmente glosar crédito fiscal legítimo, no caso em comento.

Assim, as operações com copos descartáveis devem ser retiradas do demonstrativo do lançamento.

Já em relação a mercadoria “Skinka”, na nota fiscal 56.287 emitida por Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda., com destino à autuada, as bebidas “Skinka uva” e “Skinka frutas vermelhas”, foram tributadas normalmente, conforme informação no campo próprio, e possuem a NCM 2202.10.00, sendo que no Anexo 1 do RICMS tal NCM (2202) possui previsão para substituição tributária nos itens 3.7 (refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml), 3.8 (demais refrigerantes), 3.10 para a NCM 2202.9 (bebidas energéticas em embalagem com capacidade inferior a 600ml), 3.11 também para a NCM 2202.9 (bebidas energéticas em embalagem com capacidade igual ou superior a 600ml) e 3.15 para a NCM 2202.90 (cerveja sem álcool).

Na nota fiscal 67.038, também emitida por Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda., com destino à autuada, consta a mercadoria “Skinka Frutctr”, de igual modo, a observação de se tratar de mercadoria tributada, o que permite o uso de crédito fiscal.

Ressalto que a NCM 2202.10, a qual se refere o GTIN/EAN de um dos tipos de Skinka (7896052606757), diz respeito a *“bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, da posição 20.09. - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”*.

Também encontro nas notas fiscais trazidas pela autuada, correspondente a Skinka a NCM 2009.89.90, correspondente a *“Preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas - Sucos (sumos) de fruta (incluindo os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes. - Suco (sumo) de qualquer outra fruta ou produto hortícola: - Outros”* e o CEST 17.010.00 *“Sucos de frutas ou de produtos hortícolas; mistura de sucos”*.

Esclareço que tal mercadoria, não pode ser considerada refrigerante, ainda que possua a NCM 2202.10, conforme veremos a seguir.

E justifico o fato de não poder tê-las como refrigerantes, uma vez que tal conceito, de acordo com o Conselho Regional de Química da IV Região na página <https://www.crq4.org.br/refrigerantes> é o de serem *“bebidas gaseificadas obtidas pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal, e pela adição de açúcar ou edulcorantes. Para serem consideradas refrigerantes as bebidas deverão obrigatoriamente ser saturadas de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub> ou gás carbônico) industrialmente puro.*

*Os ingredientes básicos dos refrigerantes são: água, que deve atender às normas e padrões de potabilidade; concentrados, que dão o sabor, e são compostos por extratos, óleos essenciais e destilados de frutas ou vegetais, como quinino e seus sais, noz-de-cola nos refrigerantes do tipo cola ou semente de guaraná para o refrigerante de guaraná; açúcar refinado ou cristal (sacarose), que pode ser substituído total ou parcialmente por sacarose invertida, frutose, glicose e seus xaropes, ou edulcorantes e dióxido de carbono - CO<sub>2</sub> (gás carbônico) industrialmente puro.*

*Por serem considerados produtos alimentícios, os ambientes industriais, equipamentos e utensílios usados em todo o processo de fabricação de refrigerantes têm que seguir as normas específicas nos procedimentos de recebimento de matérias primas, de produção, embalagens, transporte e análises físico-químicas e microbiológicas”.*

Não consta ter o “Skinka” em sua fórmula qualquer percentual de CO<sub>2</sub>, motivo que reforça a sua condição de não refrigerante.

Reforça este entendimento a informação contida em <https://www.alagoinhashoje.com/bahia-lidera-vendas-de-skinka/>, de ser a Skinka *“bebida mista da Brasil Kirin, uma das maiores empresas de bebidas do país, prática e ideal para acompanhar a correria do dia a dia. O produto tem em sua fórmula suco de frutas e vitaminas A, C e E e pode ser encontrado nos sabores de frutas vermelhas, frutas cítricas e uva”.*

Em acréscimo ao conceito posto acima, reproduzo trecho de artigo publicado em [https://www.cepea.esalq.usp.br/hfbrasil/edicoes/81/mat\\_capa.pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/hfbrasil/edicoes/81/mat_capa.pdf), que conceitua: *“refresco ou bebida de fruta ou de vegetal é a bebida não-fermentada, obtida pela diluição, em água potável, do suco de fruta, polpa ou extrato vegetal de sua origem, com ou sem adição de açúcares. Os refrescos são diferentes dos refrigerantes com frutas e contém uma quantidade de suco maior, porém inferior aos néctares. Além disso, o refrigerante é a bebida gaseificada”* (grifei).

Da mesma forma, posso mencionar igualmente a Instrução Normativa 19, de 19/06/2013, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), a qual estabelece em todo território nacional a complementação dos padrões de identidade e qualidade para as seguintes bebidas: refresco; refrigerante; bebida composta; chá pronto para consumo; e soda, em amparo ao raciocínio aqui exposto.

Quanto ao CEST alegado pelo próprio autuante como um dos determinadores da situação tributária frente a substituição ou não, na nota fiscal 56.287, mencionada como exemplo, consta o número 03.007.00, correspondente a *“águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente, refrescos”*, situação esta última em que se enquadra a Skinka uva.

Na mesma nota fiscal, a Skinka Frutas Vermelhas possui o mesmo CEST acima mencionado, também referente a refresco.

Logo, o produto “Skinka”, não se enquadrando na condição de refrigerante não se submete à substituição tributária, e como consequência, legítima a apropriação do crédito fiscal de tais operações, não restando qualquer dúvida de que o crédito fiscal apropriado para tal bebida se apresenta como devido, motivo pelo qual, pelos expostos motivos julgo o Auto de Infração improcedente.

Recomendo, entretanto, ao órgão da jurisdição do contribuinte, a realização de ação fiscal, com o fito de verificar a correta tributação do produto “Copo Descartável”, quando das saídas de tais mercadorias, tendo em vista a observação do autuante, quando da informação fiscal, de constatação de consideração de alíquota “zero” nas saídas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281521.0009/19-5** lavrado contra **VITÓRIA BEBIDAS LTDA.**

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2020.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR