

A.I. Nº - 293575.0002/18-3
AUTUADO - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS GAMELEIRA S. A.
AUTUANTE - TELESSON NEVES TELES
ORIGEM - INFAZ – CENTRO-SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 23/11/2020

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0166-02/20-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A autuada é detentora de Regime Especial e procede conforme previsto no art. 377 do RICMS/2012. A antecipação tributária do 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, 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. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, foi lavrado em 29/06/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$292.665,72, acrescido da multa de 60%, pela constatação da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 01 – 07.02.03 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, apurado no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017. O autuante informa: “*Refere-se as saídas internas de macarrão*”.

Enquadramento legal: art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS/2012.

Multa tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 17 a 23, onde inicialmente transcreve a infração e relata que o autuante anexou uma lista com 664 páginas com as notas fiscais de vendas de macarrão, com base no seu entendimento de que o macarrão sendo produto sujeito à substituição tributária, e, por não ter a autuada promovido tal substituição, deve ser exigido o ICMS-ST, utilizando a alíquota de 7% para fins de cálculo do ICMS próprio a ser utilizado como crédito na determinação do ICMS-ST.

Frisa que a autuação não pode prosperar, conforme os argumentos a seguir declinados.

Esclarece que se dedica exclusivamente a produção de biscoitos, bolachas e macarrão utilizando farinha de trigo como matéria-prima. Por esta razão, submete-se as disposições do Capítulo XXVII do RICMS/BA – Das Operações com Trigo, Farinha de Trigo e Produtos dela Resultantes – mais especificamente os artigos 373 a 379.

Complementa que também possui regime especial, Anexo II, firmado com o Estado da Bahia, que a autoriza a proceder a antecipação tributária nas aquisições de farinha de trigo.

Afirma que apura a citada antecipação tributária nos exatos termos do referido regime especial essa antecipação, alcança as operações internas subsequentes, *ex vi*, as disposições do art. 373, §2º, do RICMS/BA, determinando que o macarrão industrializado neste Estado não deve sofrer

tributação no momento de saída do estabelecimento baiano, dado que os contribuintes – quando internalizam a farinha de trigo que dará origem a este macarrão, já fazem a antecipação tributária do ICMS na forma do seu regime especial.

Conclui que, pelas razões expostas, descabe exigir ICMS-ST nas saídas internas por venda de macarrão produzido na Bahia, o que fulmina a exigência contida no auto de infração.

Esclarece, acaso ultrapassadas os argumentos postos, que a Fiscalização nas planilhas elaboradas aplicou seu entendimento de que o destaque do ICMS para fins de compensação na determinação do ICMS-ST nas operações relativas ao produto macarrão, deveria ser de apenas 7%.

Pondera que assim procedendo, o Fisco negou vigência a expressa e específica disposição contida no art. 379 do RICMS/BA, que preconiza expressamente o destaque de 12% para fins de compensação com as operações subsequentes.

Para demonstrar que o macarrão se amolda a previsão da norma citada, transcreve a descrição das mercadorias elencadas na posição NCM 1902:

1902 Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.

1902.1 – Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo:

1902.11.00 – Contendo ovos

1902.19.00 – Outras

1902.20.00 – Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)

1902.30.00 – Outras massas alimentícias

Conclui que estando o macarrão relacionado na posição 1902 da NCM, faz jus ao destaque do imposto à alíquota de 12% e a sua utilização para fins de compensação nas operações subsequentes, sendo ilegal a utilização da alíquota de 7% como pretendido no auto de infração.

Adverte que ignorar o art. 379 do RICMS/BA, negando-lhe vigência, implica em ofensa grave ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.

Ressalta que a DITRI já se posicionou de maneira idêntica através do parecer nº 07799/2013, Anexo III, prolatado em resposta a consulta feita por empresa concorrente e que tem operações idênticas com o uso da farinha de trigo, cujo trecho reproduz.

Registra que o art. 379 do RICMS/BA está em linha com as disposições do § 1º da Cláusula décima primeira do Convênio ICMS 46/00, Anexo IV, do qual o Estado da Bahia é signatário. Assim, em razão das disposições do citado convênio, o macarrão oriundo dos outros estados signatários com destino à Bahia, contém o destaque de 12% e o utilizam para cálculo do ICMS-ST devido ao Estado.

Indica que caso prospere o entendimento de que o destaque nas operações internas realizadas pelos produtores baianos para fins de crédito no cálculo do ICMS-ST seja de 7% criar-se-ia um ônus a encarecer o macarrão baiano, criando condições para um aumento da entrada desse produto a partir dos outros Estados signatários do referido Convênio ICMS.

Defende e requer que os demonstrativos devem ser refeitos para que os referidos créditos sejam apropriados na forma do art. 379 do RICMS/BA.

Requer a declaração da total improcedência do auto de infração em razão da antecipação tributária que realiza, na forma do regime especial que lhe foi outorgado, incidindo na espécie as disposições do art. 373, § 2º do RICMS/BA.

Acaso não acatado o argumento, requer que seja o processo baixado em diligência para que se refaçam os cálculos do ICMS-ST relativo às operações internas com o produto macarrão utilizando o crédito de 12% na forma prescrita pelo art. 379 do RICMS/BA.

Finaliza protestando por todos os meios de prova em direito admitidos, indicando, de logo, juntada posterior de documentos e demonstrativos, pareceres, decisões dos Tribunais

Administrativos e Judiciais, inclusive em contraprova, diligências, exames, vistorias e revisão do lançamento.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 47 a 52, onde inicialmente reproduz a infração, as razões da defesa e passa a rebater os argumentos com foco no mérito, haja vista que não foram suscitadas questões de nulidade.

Registra que a defesa se fundamenta em dois argumentos: o primeiro trata-se do que considera um equívoco da autuação em promover o cálculo do ICMS-ST nas operações com macarrão, mercadoria com tributação encerrada, conforme regime especial da autuada e o segundo, no entendimento de que mantendo-se a exigência do ICMS-ST para o macarrão, que seja observado o disposto no art. 379 do RICMS/2012.

Quanto ao primeiro argumento, afirma que a autuada se baseia numa combinação que denomina de “esdrúxula” dos artigos 373 e 377, afirmando que, conforme disposto no §2º do art. 373 o macarrão industrializado neste Estado não deve sofrer tributação no momento da saída do estabelecimento, dado que os contribuintes quando internalizam a farinha de trigo já fazem a antecipação tributária do ICMS na forma do seu regime especial.

Formula questões que diz serem necessários ao esclarecimento da lide, com a finalidade de averiguar as afirmações do contribuinte, ao tempo que solicita o pronunciamento do CONSEF através da Junta ou Câmara acerca das questões levantadas.

Transcreve integralmente a redação vigente até 31/01/2017 dos artigos 373 e 377, ambos do RICMS/2012, assim como texto do regime especial concedido a autuada, para responder aos questionamentos anteriormente formulados.

Primeiro, afirma que para aplicação do art. 373 do RICMS, o contribuinte deveria atender ao que dispõe os §§ 3º, 4º e 6º do citado artigo, que tratam do cálculo e recolhimento do ICMS da farinha de trigo, o que não vem sendo observado, uma vez que a autuada vem procedendo conforme disposições do regime especial, e assim, diz restar claro que tudo mais disposto no art. 373, não deve ser aplicado à situação em análise.

Segundo, ressalta que observando o que dispõe o art. 373, §2º, todos os produtos fabricados pela autuada: bolachas, biscoitos e o macarrão estariam com a fase de tributação encerrada. Contudo, o contribuinte vem procedendo segundo as diretrizes do regime especial e assim, todos esses produtos estão sujeitos a tributação na saída com a carga tributária de 7%. Além disso, afirma que o contribuinte também procede a retenção e o recolhimento do ICMS relativo as operações internas subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição e assim procedendo, o contribuinte reconhece que o disposto no art. 373 não se aplica a situação posta.

Em terceiro, frisa que não há como distinguir qual farinha de trigo é utilizada na produção de macarrão, se originária de Estado signatário ou não, em resposta ao questionamento de que caso se aplique à situação o que dispõe o art. 373, seria válido apenas para a farinha de trigo proveniente do exterior ou de Estado não signatário do Protocolo ICMS 46/00.

Em resposta ao quarto questionamento se há convergência entre os artigos 373 e 377 do RICMS/2012, o último, base do regime especial concedido, salienta que os citados artigos são mutuamente excludentes, vez que é impossível atender a ambos simultaneamente, principalmente referente a antecipação do ICMS relativo à farinha de trigo.

Destaca, que da leitura do regime especial concedido a autuada, conclui-se que o procedimento descrito trata da apuração do imposto próprio, devido pelas saídas de produtos por ela fabricados e apesar da denominação atribuído ao procedimento seja “apuração e reapuração da antecipação tributária”, art. 377 do RICMS/2012, diz ser evidente que o procedimento não trata propriamente de uma antecipação do ICMS, como se observa no art. 373, com a aplicação de MVA, inclusive o prazo previsto para o recolhimento do imposto apurado é o 10º dia do mês subsequente, o mesmo estipulado para o recolhimento do ICMS normal, sendo que o prazo para o recolhimento do ICMS antecipação tributária é o dia 25 do mês subsequente. Portanto, atribui a denominação do procedimento previsto no art. 377 como “infeliz”.

Registra que a PROFIS já se manifestou acerca da questão, corroborando com o seu posicionamento, conforme parecer, cuja cópia, anexa.

Acrescenta para reforço do seu entendimento, que o procedimento descrito no regime especial concede além de todos os créditos devidos pelas entradas, um crédito presumido de 9,72% sobre as saídas de bolachas e biscoitos e conclui que isso não tem relação com a metodologia usual da apuração da antecipação tributária da farinha de trigo.

Frisa que conforme previsto no regime especial, a carga tributária na saída é de 7% e assim, resultará sempre em saldo credor de ICMS de alta monta, aproveitado para compensação do ICMS-ST retido quando na condição de substituto tributário.

Ressalta que o trabalho da Fiscalização é analisar o fato pelo mérito e não pela fórmula ou rótulo, sendo seu papel apurar as divergências de procedimentos pelo mérito e não pela denominação a ele atribuído.

Ao tratar do segundo argumento, apresenta a seguinte questão: com o objetivo de calcular o ICMS-ST devido pelas operações subsequentes com o item macarrão, deve-se usar 7% de crédito, consoante posicionamento do CONSEF externado no Acórdão 0079-02/17, da PROFIS/PGE e de acordo com o disposto no §1º do art. 375 do RICMS/2012 ou 12% de crédito, conforme previsto no art. 379 do RICMS/2012?

Aponta que a diferença aparece no cálculo do ICMS-ST devido nas operações subsequentes com massas, pois, sendo a alíquota aplicável nestas operações de 7%, cesta básica, tem-se duas situações possíveis:

- i) *Aplicando o entendimento do CONSEF ou o previsto no §1º do art. 375 do RICMS/2012, deve-se conceder para o macarrão, o crédito de 7%, efetivamente aplicado nas saídas, resultando em valor de ICMS-ST a recolher; ou,*
- ii) *Aplicando o disposto no art. 379 do RICMS/2012 e assim usando do crédito de 12%, nunca haverá ICMS-ST a recolher.*

Transcreve os artigos 375 e 379 do RICMS/2012 e afirma que o contribuinte vem adotando o que determina o art. 379. Contudo, entende que no caso, deve-se aplicar o previsto no §1º do art. 375, conforme justifica.

Como justificativa à primeira situação, recorre ao que dispõe explicitamente o dispositivo que rege o regime especial concedido ao contribuinte, o art. 377 do RICMS/2012, reproduzido e destacando que o inc. II do §1º do art. 377, que disciplina o saldo credor para cálculo do ICMS-ST das operações subsequentes, claramente faz referência ao art. 375 em vez do art. 379.

Questiona por qual motivo o legislador ao tratar do regime especial, se referiu ao art. 375 e não ao 379 e conclui que para o regime especial, em comento, a apuração do ICMS-ST deveria seguir o espírito do legislador, ou seja, aplicar o disposto no art. 375 do RICMS.

Cita como reforço a esse entendimento o fato de que a aplicação do disposto no art. 379 nas saídas de macarrão não geraria ICMS-ST a recolher decorrente do débito de 7% e crédito de 12%, reduzindo o total mensal do ICMS-ST devido, sendo que apenas as saídas de biscoitos gerariam imposto a recolher.

Diz acreditar que essa não era a intenção do legislador, quando instituiu os dispositivos que tratam do regime especial concedido, fato confirmado pela redação do § 1º do art. 375, alterada pelo Decreto nº 14.209/2012, justamente para evitar a ocorrência de tal situação.

Cita como outro fato que corrobora com a sua tese, o uso pela autuada da pauta fiscal, quando o valor do produto, após aplicação da MVA é menor que o valor da pauta fiscal, atestando que a própria autuada reconhece que o dispositivo aplicável é o art. 375 uma vez que o art. 379 não faz referência a pauta fiscal.

Quanto a segunda questão, afirma referir-se a um ponto já discutido, ou seja, se efetivamente houve ou não antecipação tributária da farinha de trigo.

Reitera que o termo “apuração e reapuração da antecipação tributária” constante no art. 377 é uma denominação imprópria ao procedimento descrito, visto que não traduz fielmente o procedimento, podendo gerar confusão ao leitor desatento.

Volta a frisar que o regime especial não trata efetivamente da antecipação tributária devida pela aquisição de farinha de trigo, mas da apuração do imposto próprio do contribuinte.

Ressalta que o regime especial evidencia na descrição do procedimento: débito do imposto pelas saídas dos produtos fabricados, menos o crédito relativo a todas as entradas, não só da farinha de trigo, e ao crédito presumido. Pontua que até o crédito da farinha de trigo, cujo ICMS já fora objeto de antecipação tributária, por força do Convênio ICMS 46/2000, é concedido, conforme subitem 3.

Frisa que em momento algum o procedimento se refere ao cálculo usual da antecipação tributária da farinha de trigo, pelo uso da MVA ou do preço de pauta e corrobora tal assertiva, o fato da autuada ser indústria, não se aplicando a antecipação tributária às suas aquisições a exemplo do que ocorre com o açúcar por ela adquirido, que detém autorização da DPF para não recolher a antecipação tributária pelas aquisições deste produto.

Conclui que efetivamente não houve a antecipação tributária relativa à farinha de trigo, pois o art. 379 do RICMS não poderia ser aplicada nesta situação, uma vez que este dispositivo refere-se explicitamente a farinha de trigo, já objeto da antecipação tributária.

Reafirma seu entendimento de que o art. 379 do RICMS deve ser aplicado exclusivamente aos casos em que a antecipação tributária da farinha de trigo efetivamente ocorreu para compensar o imposto que foi retido por ocasião da antecipação, que não é o caso.

Opina pela procedência integral do auto de infração.

Registro a participação na Sessão de Julgamento, realizada por videoconferência, na forma prevista no art. 64-A do Decreto nº 7.592/99, Regimento Interno do CONSEF, do Advogado representante da autuada, o Dr. Luiz Fernando Garcia Landeiro, OAB/BA 16.911, que procedeu a sustentação oral.

Na oportunidade, o i. Patrono da autuada cogitou arguir nulidade em razão de não ter o prévio conhecimento da informação fiscal prestada pelo autuante. Nesse sentido, foi lembrado, por um dos julgadores, que o teor das informações fiscais somente se obriga a dar conhecimento ao sujeito passivo, se forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, conforme art. 123, § 7º do RPAF/99, o que não é o caso em análise.

É o relatório.

VOTO

O auto de infração em análise, imputa ao sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS na condição NORMAL com apuração do imposto na sistemática de CONTA CORRENTE FISCAL, que exerce a atividade econômica principal de FABRICAÇÃO DE MASSAS ALIMENTÍCIAS, a acusação de ter praticado uma infração à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada.

A impugnação foi protocolizada e apensada aos autos às fls. 17 a 23, onde o contribuinte exerceu plenamente seu direito de defesa, abordando a infração em todos os pontos, de forma objetiva, demonstrando ter conhecimento pleno da acusação, exercendo o contraditório, fato que exclui qualquer alegação de cerceamento de defesa.

O contribuinte tomou conhecimento do início da ação fiscal através de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais e/ou Prestação de Informações, postada em 05/02/2018, através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, lida em 07/02/2018, fls. 06 a 07-v.

Verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares, em específico ao art. 142 do CTN, além de estarem presentes todos os requisitos

exigidos no art. 39 do RPAF/99. Ademais, não observo a existência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do citado regulamento, que possam macular o lançamento de nulidades.

No mérito, a acusação diz respeito à falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativa às operações internas subsequentes de saídas de macarrão, produzido pela autuada, conforme levantamento analítico, fl. 09, gravado no CD, fl. 11.

A defesa esclarece, previamente, que a autuada se dedica exclusivamente a produção de biscoitos, bolachas e macarrão, utilizando farinha de trigo como matéria prima, razão pela qual, submete-se as regras dos artigos 373 a 379 do RICMS/2012.

Complementa que sendo detentora de regime especial, concedido pelo Estado da Bahia, está autorizada a efetuar a antecipação tributária nas aquisições de farinha de trigo, e dessa forma, procedendo, alcança, inclusive, as operações internas subsequentes com macarrão, desde que produzidas neste Estado, ou seja, o macarrão industrializado neste Estado não deve sofrer tributação no momento de saída do estabelecimento baiano nos termos do art. 373, §2º do RICMS/2012.

Outro ponto questionado pela defesa refere-se ao cálculo do imposto devido quanto ao destaque do ICMS para fins de compensação, na determinação do ICMS-ST nas operações com macarrão. Entende que deve-se aplicar a alíquota de 12%, conforme art. 379 do RICMS/2012, e não 7%, como considerou a Fiscalização na elaboração do levantamento.

O autuante, na informação fiscal, lembra que sendo o contribuinte detentor de regime especial e procedendo de acordo com as regras nele estipuladas, não pode aplicar as disposições do art. 373 do RICMS/2012, pois para aplicá-las, deveria atender ao que dispõe os §§ 3º, 4º e 6º do citado artigo, que tratam do cálculo e recolhimento do ICMS da farinha de trigo.

Ressalta que sendo a autuada fabricante de bolachas, biscoitos e macarrão, segundo o §2º do art. 373 do RICMS/2012, estariam todos estes produtos com a fase de tributação encerrada. Contudo, a autuada, segundo as regras do regime especial, tributa as saídas com a carga de 7% e faz a retenção e o recolhimento do ICMS-ST, relativo as operações internas subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição, ou seja, as regras do art. 373 do RICMS, não se aplicam ao presente caso.

Quanto a utilização da alíquota de 7% ou 12%, para o cálculo do crédito do ICMS-ST devido pelas operações subsequentes, com o item macarrão, conforme previsto no art. 379 do RICMS/2012, afirma que o contribuinte vem adotando o que determina o art. 379.

Assegura que não houve a antecipação tributária relativa à farinha de trigo, e, portanto, o art. 379 do RICMS/2012 não poderia ser aplicado, devendo-se aplicar exclusivamente aos casos em que a antecipação tributária da farinha de trigo efetivamente tenha ocorrido de modo a compensar o imposto que foi retido por ocasião da antecipação, que não é o caso.

Para decisão da lide, identifico duas questões a serem esclarecidas: a primeira se a antecipação tributária das mercadorias de que trata o *caput* do art. 373 do RICMS/2012, alcança inclusive as operações internas subsequentes com macarrão, e a segunda, qual a alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito do ICMS-ST devido pelas operações subsequentes, com o item macarrão, se 7% ou 12%.

A autuada, como já dito linhas acima, encontra-se inscrita no CAD-ICMS com a atividade econômica principal CNAE 10.94-5-00 – FABRICAÇÃO DE MASSAS ALIMENTÍCIAS.

Também é detentora de regime especial, que na época dos fatos geradores, fora concedido através do Parecer nº 25317/2011, tendo sido revogado e renovado, a pedido da autuada, pelo Parecer nº 4690/2018, em 08/02/2018, nos mesmos termos do inicialmente concedido.

O Regulamento do ICMS vigente, trata das operações com trigo, farinha de trigo e produtos dela resultantes no Capítulo XXVII, que compreende os artigos 373 ao 379.

O art. 373 cuida da atribuição 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 Protocolo ICMS 46/00, da responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo às operações subsequentes com estas mercadorias e 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.

O art. 374 também cuida da mesma matéria que o artigo anterior, desta vez para as mesmas mercadorias oriundas de Unidade Federada signatária do Protocolo ICMS 46/00, atribuindo nestes casos, a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto ao contribuinte remetente.

Oportuno ressaltar que o §2º do art. 373, assim estabelece:

*§ 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. (Grifos meus.)*

O art. 375 trata do valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas operações, sem distinguir, se internas ou interestaduais, com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, etc., todos derivados de farinha de trigo, a ser fixada através de pauta fiscal estabelecida pelo Superintendente de Administração Tributária.

O §1º deste artigo, refere-se ao destaque do ICMS exclusivamente nas operações internas com biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares:

§ 1º O documento fiscal referente às operações internas realizadas por fabricantes ou suas filiais atacadistas com biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares, produzidos neste Estado, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes.

O destaque do ICMS no documento fiscal referente às operações internas com as mercadorias acima mencionadas, servirá exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, a serem realizadas na Unidade Federada de destino, §2º.

O art. 377 prevê a possibilidade, já que não se trata de medida impositiva, de os fabricantes de massas alimentícias que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária destas mercadorias oriundas do exterior ou de Estados não signatários do Protocolo ICMS 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários:

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.

Este artigo prevê que existindo saldo credor, resultante da apuração ou reapuração, os estabelecimentos fabricantes poderão abater do ICMS devido por outras operações próprias do estabelecimento ou dos demais estabelecimentos da empresa, abater do ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes com os produtos constantes do *caput* do art. 375, ou transferir para os moinhos fornecedores de farinha de trigo, domiciliados neste Estado e nas demais Unidades Federadas signatárias do Protocolo 46/00, para abater do imposto referente à substituição tributária, após autorização do Inspetor Fazendário.

O § 2º, assim determina:

§ 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%.

Ou seja, a carga de 7% será empregada na apuração e reapuração do imposto de que trata o art. 377, acima reproduzido.

Por não se aplicar ao presente caso, deixo de analisar o art. 378, por tratar dos estabelecimentos que desenvolvem atividade de moagem de trigo e fabricação de derivados que adquirirem, que não é o caso em discussão.

Por fim, o art. 379, estabelece que *“O documento fiscal referente às operações com os produtos compreendidos nas posições 1901, 1902 e 1905 da NCM, realizadas de estabelecimento fabricante ou de outro estabelecimento da mesma empresa, desde que fabricados neste estado com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo já objeto de antecipação tributária, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, **exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes.**”* (Grifo meu).

A autuação exige o ICMS-ST devido nas saídas internas, CFOP 5.101, exclusivamente do produto NCM 1902.19.00 – MACARRÃO GAMELEIRA COMUM, conforme planilha elaborada pelo autuante, fl. 09 e gravado na integralidade no CD, fl. 11, tendo consignado na coluna AliqSt o percentual de 7%, que aplicada sobre a base de cálculo, determinou o imposto cobrado.

O regime especial concedido à autuada descreve os *“Procedimentos a serem adotados referentes à apuração do imposto relativo à antecipação tributária de farinha de trigo oriunda do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS 46/00 e à reapuração do 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 à entrada”*.

Ou seja, o regime especial, autoriza ao contribuinte adotar todos os procedimentos previstos no art. 377 do RICMS/2012, em substituição ao cálculo e recolhimento do ICMS-ST devido pela aquisição da farinha de trigo, tendo em vista se tratar de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária conforme art. 8º, inc. II e Anexo 1 da Lei nº 7.014/96, no contexto da apuração normal do ICMS relativos às operações próprias, mediante cotejamento de créditos e débitos.

Assim, o citado regime especial relaciona todos os procedimentos, conforme transcrito a seguir.

Cláusula primeira Fica a empresa PRODUTOS ALIMENTÍCIOS GAMELEIRA LTDA., I.E nº 14.294.541, CNPJ nº 14.516.967/0001-35, na forma prevista neste Regime Especial, autorizada a:

I - proceder à apuração da antecipação tributária nas aquisições de farinha de trigo e mistura de farinha de trigo oriundas do exterior e de Estados não signatários do Protocolo ICMS 46/00, utilizadas na fabricação de massas alimentícias, biscoitos e bolachas;

II - reapurar a antecipação tributária nas aquisições de farinha de trigo e mistura de farinha de trigo oriundas deste Estado e de estados signatários do Protocolo ICMS 46/00, utilizadas na fabricação de massas alimentícias, biscoitos e bolachas;

III- recolher o ICMS até o décimo dia do mês subsequente ao da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento.

Cláusula segunda A empresa deverá apurar e recolher o ICMS referente à antecipação tributária, mensalmente, da seguinte forma:

I - lançar no livro de apuração do ICMS:

a) os créditos correspondentes:

1 - às entradas tributadas de mercadorias, insumos, energia elétrica, ativos, dentre outras ocorridas no mês, incluído o imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição de farinha de trigo de Estados não signatários do Protocolo ICMS 46/00, utilizados na fabricação de massas alimentícias, biscoitos e bolachas;

2 - ao crédito presumido calculado pela aplicação de percentual previsto na legislação sobre o valor da operação própria com biscoitos e bolachas produzidos pela requerente neste Estado;

3 - às entradas de farinha de trigo junto a moinhos localizados neste Estado ou em estado signatário do Protocolo 46/00, utilizados na fabricação de massas alimentícias, biscoitos e bolachas, em valor calculado por unidade de medida de massa adquirida, tomando por base tabela fornecida pela SEFAZ nos termos do § 1º desta cláusula;

b) como débito de imposto, o valor calculado na forma prevista na legislação;

II - havendo saldo devedor na apuração, utilizar no documento de arrecadação o código de receita 1145 – ICMS Antecipação Tributária;

Saliento que o regime especial nada menciona quanto ao tratamento tributário a ser dado nas saídas de macarrão fabricados pelo estabelecimento, devendo-se neste caso, por óbvio, aplicar as regras previstas no RICMS/2012.

É fato, que não haverá retenção do ICMS-ST nas saídas de macarrão em virtude do que estabelece o §2º do art. 373 do RICMS/2012, já que a antecipação tributária das mercadorias de que trata o *caput* do citado artigo, alcança, inclusive, as operações internas subsequentes com macarrão.

Contudo, deve ser observado o que determina o art. 379, ou seja, no documento fiscal referente às operações com os produtos compreendidos nas posições 1901, 1902 e 1905 da NCM, macarrão, realizadas de estabelecimento fabricante, desde que fabricados neste Estado com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, já objeto de antecipação tributária, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, ou seja, o destaque de 12% não pode ser utilizado para cálculo do ICMS-ST, tampouco gera saldo credor de imposto.

Ressalto, que o imposto destacado nos documentos que acobertam as operações de saídas do produto macarrão, não tem repercussão na apuração do ICMS a ser recolhido. Embora não tenha nada a recolher relativamente às operações próprias, o contribuinte deverá informar nos documentos fiscais referentes às saídas de massas alimentícias, NCM 1901, 1902 e 1905, o ICMS em valor equivalente a 12%, para permitir a compensação com o imposto incidente nas operações internas posteriores a serem realizadas pelos adquirentes.

Corroborar com o entendimento de que o macarrão industrializado neste Estado não deve sofrer tributação no momento de saída do estabelecimento baiano, o Parecer da DITRI exarado em processo de consulta, nº 7799/2013, cujo trecho segue reproduzido.

“Pela regra inserta no RICMS-BA/12 (Dec. nº 13.780/2012), art. 373, § 2º, abaixo transcrito, as operações realizadas no âmbito deste Estado 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 e torradas em fatias ou raladas, aqui produzidas, estão desoneradas de tributação, haja vista que a antecipação tributária da farinha de trigo alcança inclusive as operações internas com tais produtos.” (Grifos meus.)

Em outro processo de consulta patrocinada pelo SINDICATO DA INDÚSTRIA DO TRIGO, MILHO, MANDIOCA, MASSAS ALIMENTÍCIAS E DE BISCOITOS NO ESTADO DA BAHIA, no qual figura como interessada também a autuada na qualidade de associada, solicita da Administração Tributária da Bahia esclarecimentos, conforme consta no parecer:

“Informa o Consultante que a questão ora suscitada, relativa à correta interpretação da legislação tributária estadual, tem como objeto as operações internas com os produtos classificados sob o NCM 1902 (massas alimentícias), industrializados por alguns dos seus associados. Informa que estes últimos possuem regime especial para apuração e reapuração de ICMS, na forma disciplinada no art. 377, caput, do RICM/BA em vigor.

Não obstante possuírem o regime especial estabelecido na legislação, os referidos associados estão submetidos aos art. 373 a 379 do RICMS/BA, fato este que acarreta dúvidas em relação à apuração do ICMS ST (Substituição Tributária) nas operações internas que realizam com os produtos fabricados em seus estabelecimentos.”

Em resposta, a Diretoria de Tributação emitiu o Parecer nº 23777/2018, cujo trecho transcrevo:

“Os procedimentos atinentes ao cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com produtos derivados da farinha de trigo se encontram expressamente disciplinados nos arts. 373 a 379 do RICMS/BA (Dec. nº 13.780/12), sendo que, tratando-se especificamente de massas alimentícias produzidas neste Estado, a tributação a ser aplicada aos citados produtos se encontra prevista no art. 373, c/c o § 2º, da seguinte forma: (...)

Dessa forma, a partir da análise dos dispositivos legais acima transcritos, podemos concluir que o imposto recolhido a título de antecipação tributária nas aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo alcança o imposto incidente nas operações subsequentes com massas alimentícias fabricadas no Estado da Bahia, ou seja, a tributação relativa às saídas internas de macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, efetuadas pelos estabelecimentos fabricantes localizados em território baiano, já foi satisfeita quando da antecipação da farinha de trigo.

*Nesse contexto, e respondendo ao questionamento específico apresentado pelo Consulente no presente processo, informamos que seus associados estão desobrigados de apurar o ICMS ST nas operações internas que realizam com massas alimentícias produzidas nesse Estado, desde que tenha se verificado a tributação antecipada do trigo em grão, da farinha de trigo ou de sua mistura. **Nessa hipótese, o documento fiscal referente às operações internas realizadas pelos fabricantes baianos não deverá conter qualquer destaque de ICMS.***

Ressalte-se, porém, que esse tratamento não se aplica na hipótese de estabelecimento fabricante que se utilize do tratamento disciplinado no art. 377 do RICMS/2012, ou seja, que tenha optado pela apuração normal do ICMS relativo à operação própria, mediante cotejamento de créditos e débitos. Havendo tal opção, permanece a obrigatoriedade de retenção do imposto relativo às operações subsequentes com as massas alimentícias fabricadas em território baiano, tendo em vista que a antecipação tributária do trigo em grão, da farinha de trigo ou de sua mistura foi afastada em sua origem.

Da mesma forma, conforme disciplina contida no referido art. 377, caso resulte saldo credor quando da apuração do imposto relativo à operação própria, o estabelecimento fabricante poderá utilizá-lo para abater do imposto devido por substituição tributária e relativo às operações subsequentes com as massas alimentícias, sendo que a carga tributária relativa à operação própria será equivalente a 7%: (...)” (Grifos meus.)

A autuada, ao requerer a improcedência do Auto de Infração, argui que assim o faz, em razão da antecipação tributária que realiza, na forma do regime especial que lhe foi outorgado, incidindo na espécie as disposições do art. 373, §2º do RICMS/2012.

Sobre a questão, o CONSEF firmou entendimento no sentido que efetivamente deve ser aplicada a regra no §2º do art. 373 do RICMS/2012, ou seja, que o macarrão não sofre tributação na saída, vez que a farinha de trigo já antecipa o ICMS de toda a cadeia, consoante julgamento do auto de infração nº 293575.1201/13-9, trazido como paradigma pelo autuante, cuja decisão de 1ª instância, Acórdão JJF nº 0078-02/17, foi nesse quesito reformada em julgamento da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão CJF nº 0041-11/20, cujo trecho do voto acolhido por unanimidade, transcrevo:

“Conforme demonstrado à fl. (...), 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:(...)”

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.’

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. (Grifos no original).

Portanto, com base no disposto do art. 373, § 2º do RICMS/2012, as operações realizadas no âmbito deste Estado com macarrão, aqui produzido, estão desoneradas de tributação, haja vista que a antecipação tributária da farinha de trigo alcança inclusive as operações internas com tais produtos, inclusive deixando “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.”

O que responde a segunda questão quanto ao destaque do ICMS, para fins de compensação na determinação do ICMS-ST nas operações relativas ao produto macarrão, deveria ser de 12%, contrariamente ao entendimento do autuante que adotou 7%.

Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2935750002/18-3**, lavrado contra **PRODUTOS ALIMENTÍCIOS GAMELEIRA S.A.**

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR