

PROCESSO	- A. I. N° 274068.0004/22-4
RECORRENTE	- SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5 ^a JJF n° 0143-05/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19.05.2024

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0111-11/24-VD

EMENTA: ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. O que se verifica é que não se trata apenas de mero congelamento, mas de um processo que envolve outros elementos que envolvem a industrialização, como lavagem, corte, branqueamento, embalagem, etc., que se aplica o conceito de industrialização. Quanto ao bucho bovino não há outra interpretação a ser dada quanto à dispensa do lançamento de imposto nas saídas internas e subsequentes dos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e outros, e no demonstrativo há saídas de bucho bovino da FRIBARREIRAS, CNPJ 04.377.477/0001-41 estabelecido em Barreiras, nesse estado e da MAFRIPAR, CNPJ 11.831.785/0003-22 estabelecido em Xinguara, no estado do Pará. Assim, faço a exclusão das operações internas, relativas ao bucho oriundo da FRIBARREIRAS. Afastadas as nulidades suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Parte na Primeira Instância, lavrado em 28/03/2022, e formaliza lançamento de crédito tributário no valor de R\$ 121.485,94, em razão das seguintes imputações:

Infração 01 – 02.01.03: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 121.261,30, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei n° 7.014/96.

Consta que o Autuado efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributadas através de notas fiscais relacionadas no Anexo 1, e que tem direito aos benefícios do Decreto n° 7.799/00, mediante decisão judicial, Processo n° 0529035-03.2018.8.05.0001.

Infração 02 – 02.01.03: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro, março, junho, julho e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 224,64, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei n° 7.014/96.

Consta que o Autuado lançou nos registros fiscais as notas fiscais do Anexo 2, com CFOP 5.910 (remessa em bonificação, doação ou brinde), mercadorias tributadas como não tributadas, e que tem direito aos benefícios do Decreto n° 7.799/00, mediante decisão judicial, Processo n° 0529035-03.2018.8.05.0001.

O contribuinte autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, após a informação fiscal, a Junta julgou o auto Procedente em Parte conforme voto abaixo:

VOTO

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração registra as acusações de falta de recolhimento do imposto em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, todas as infrações ocorridas no exercício de 2018.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação

para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma comprehensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Ressalto que, ao contrário do alegado, foi anexada mídia ao Auto de Infração contendo toda a escrituração fiscal do Autuado e as suas notas fiscais recebidas e emitidas, além dos demonstrativos das infrações, cuja quantidade não encontra limitação na legislação tributária.

Os demonstrativos apresentam de forma cristalina as infrações, indicando o número, chave do documento fiscal, CFOP da operação, data de emissão e, quanto à mercadoria, item da nota fiscal, código, NCM, descrição, base de cálculo, alíquota e ICMS devido.

A Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

O Autuado suscitou também a nulidade sob o argumento de que foram incluídas equivocadamente no levantamento mercadorias não tributadas e enquadradas no regime de substituição tributária, confirmado pelas exclusões reconhecidas pela Autuante, ofendendo a motivação dos atos administrativos e gerando incerteza na determinação da infração.

Tais alegações não implicam a nulidade da autuação, tendo em vista que o processo administrativo fiscal existe exatamente para aperfeiçoar o lançamento de ofício, realizando os ajustes necessários para que o processo fique saneado para as etapas posteriores, sendo que tal procedimento não gera nenhum prejuízo à defesa do Autuado.

Inclusive, o Autuado efetuou sua Defesa de forma minuciosa e detalhada, demonstrando ter pleno conhecimento da matéria em lide, conforme as descrições das infrações e o seu enquadramento legal, não havendo por que declarar a nulidade, consoante o disposto no §2º do Art. 18 e no Art. 19 do RPAF/99, in verbis:

“Art. 18.

...
 §2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.

...
 Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

Portanto, afasto as nulidades suscitadas.

De acordo com os termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação, não necessitando de verificação adicional, e indefiro o pedido de diligência.

No mérito, em relação às Infrações 01 e 02, o Autuado afirmou que foram indevidamente incluídas no demonstrativo:

- a) hortifrutícolas congelados, por serem isentos, de acordo com o Art. 265, §5º, I e II, do RICMS/12 c/c o §4º da Cláusula primeira do Convênio ICM nº 44/75;
- b) BOMBOM BEL, pois a NCM correta do produto é 1806.90.00, conforme nota fiscal emitida pelo fornecedor, pertencendo, portanto, ao regime de substituição tributária do ICMS, conforme o item 11.6 do Anexo I do RICMS/12;
- c) operações de montagem e desfazimento de kit de cestas;
- d) Nota Fiscal nº 741.820, cujo produto “embreagem” foi adquirido como uso e consumo para ser utilizado em seu veículo, o qual, posteriormente, foi remetido para troca;
- e) diversas mercadorias que se encontram no regime de substituição tributária do ICMS: BUCHO BOVINO FRIBARREIRAS KG (NCM 0206.29.90, item 11.35.1 do Anexo I do RICMS/12), CARTE DOR MOUSSE CHOC (NCM 1806.90.00, item 11.7 do Anexo I do RICMS/12), CHOC GRANUL DORI (NCM 1806.90.00, item 11.7 do Anexo I do RICMS/12) e FAR ROSCA PINK (NCM 1905.90.90, item 11.28 do Anexo I do RICMS/12); e,
- f) Nota Fiscal nº 756.269, que, por falha, não foi emitida com o destaque do ICMS normal na operação interestadual, sem considerar o estorno sobre a última nota fiscal de aquisição do produto.

A Autuante, em sua Informação Fiscal, reconheceu alguns equívocos na autuação e elaborou novos demonstrativos excluindo as operações com os produtos BOMBOM BEL e CHOC GRANUL DORI, NCM

1806.90.00, enquadrados no regime de substituição tributária, bem como as operações de confecção e desfazimento de kits de cestas e a Nota Fiscal nº 741.820, por se tratar de saída de material de uso e consumo para troca.

Concordo com todas as exclusões efetuadas, tendo a lide se mantido apenas em relação à Nota Fiscal nº 756.269, em razão da previsão de estorno do débito do Art. 302, II do RICMS/12, e aos produtos hortifrutícolas congelados, sob a alegação de serem isentos, e BUCHO BOVINO FRIBARREIRAS KG, CARTE DOR MOUSSE CHOC e FAR ROSCA PINK, sob o argumento de que estão enquadrados no regime de substituição tributária.

Assiste razão ao Autuado no tocante à operação com a Nota Fiscal nº 756.269, emitida para acobertar a saída interestadual do produto PANETONE, enquadrado no regime de substituição tributária neste Estado da Bahia, já que há previsão de anulação do débito do imposto, mediante estorno do débito, contida no Art. 302, II do RICMS/12, abaixo transcrito:

“Art. 302. Na saída interestadual de mercadoria que já tiver sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino dispondo sobre a substituição tributária para a mesma espécie de mercadoria, o contribuinte poderá:

I - utilizar como créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, total ou proporcionalmente, conforme o caso, desde que comprove que a mercadoria foi entregue ao destinatário; ou;

II - estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos do Registro de Apuração do ICMS”.

Logo, esta operação não é tributada, sendo que o erro pela falta de destaque do imposto na nota fiscal não trouxe nenhum prejuízo à arrecadação do Estado da Bahia.

Entretanto, não assiste razão ao Autuado quanto aos produtos hortifrutícolas congelados, pois a autuação, conforme reiteradamente afirmado pela Autuante, não foi porque os produtos seriam resfriados ou congelados, mas porque são produtos industrializados.

Estes produtos não foram simplesmente congelados e acondicionados para transporte, mas sofreram um processo de industrialização, já que foram lavados, inclusive com instalação de tratamento de água, descascados, cortados, passados pelo processo de branqueamento, congelados e embalados de forma industrial, contendo todas as informações de suporte ao consumo, conforme fotos abaixo:



Logo, não se adequam ao disposto no Parecer DITRI/GECOT nº 6.116/2020, sendo que tais produtos são industrializados à luz do Art. 4º, II e IV, do RIPI/2010, transcrito a seguir:

“Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

*...
II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*...
IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
...” (grifo nosso)*

Temos como paradigmas os Acórdãos JJF nº 0127-01/16, 0168-01/16, 0009-03/17 e 0167-05/17 e CJF nº 0213-12/15, 0309-11/16, 0291-12/17 e 0013-12/22.

Quanto ao produto BUCHO BOVINO FRIBARREIRAS KG, também não assiste razão ao Autuado, pois não está enquadrado no regime de substituição tributária, posto que não possui a NCM 0206.29.90, mas a NCM 0504.00.90, já que o bucho é o estômago do animal, conforme descrição na NCM abaixo:

"NCM DESCRIÇÃO

0504.00 *Tripas, bexigas e estômagos, de animais, inteiros ou em pedaços, exceto de peixes, frescos, refrigerados, congelados, salgados ou em salmoura, secos ou defumados.*

0504.00.1	<i>Tripas</i>
0504.00.11	<i>De bovinos</i>
0504.00.12	<i>De ovinos</i>
0504.00.13	<i>De suínos</i>
0504.00.19	<i>Outras</i>
0504.00.90	<i>Outros”</i>

No tocante ao produto *CARTE DOR MOUSSE CHOC*, entretanto, assiste razão ao Autuado, pois está enquadrado no regime de substituição tributária, no item 11.7 do Anexo I do RICMS/12, posto que não possui a NCM 2007.99.90, mas a NCM 1806.90.00, visto que a Nota 2 do Capítulo 20 da NCM, in verbis, exclui os produtos de chocolate:

“2 - Não se incluem nas posições 20.07 e 20.08 as geleias e pastas de frutas, as amêndoas de confeitaria e produtos semelhantes, apresentados sob a forma de produtos de confeitaria (posição 17.04), nem os produtos de chocolate (posição 18.06).” (grifo nosso)

Também assiste razão ao Autuado em relação ao produto *FAR ROSCA PINK*, pois está enquadrado no regime de substituição tributária, com a NCM 1905.90.90, item 11.28 do Anexo I do RICMS/12, por se tratar de farinha de rosca, descrito como outros produtos de panificação.

Portanto, reputo parcialmente subsistentes as Infrações 01 e 02, nos respectivos valores de R\$ 38.388,21 e R\$ 79,97, após a exclusão dos produtos e operações retro indicadas, conforme demonstrativo a seguir:

Data Ocorrência	ICMS Auto de Infração	ICMS 5ª JJF
31/01/2018	4.600,79	3.483,29
28/02/2018	4.218,38	2.508,15
31/03/2018	3.125,99	2.403,55
30/04/2018	5.484,91	3.920,26
31/05/2018	4.016,96	2.374,53
30/06/2018	4.108,44	2.081,36
31/07/2018	3.302,56	2.085,39
31/08/2018	4.166,83	2.609,53
30/09/2018	6.253,68	4.193,07
31/10/2018	5.814,85	4.320,97
30/11/2018	9.982,72	3.550,94
31/12/2018	66.185,19	4.857,15
Infração 01	121.261,30	38.388,19
28/02/2018	110,52	74,11
31/03/2018	24,20	0,00
30/06/2018	8,03	0,00
31/07/2018	5,86	5,86
31/12/2018	76,03	0,00
Infração 02	224,64	79,97
Valor Total	121.485,94	38.468,16

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 38.468,18, conforme demonstrativo abaixo:

Infração	Valor Auto de Infração	Valor 5ª JJF	Multa	Resultado
<i>Infração 01</i>	<i>121.261,30</i>	<i>38.388,19</i>	<i>60%</i>	<i>Procedente em Parte</i>
<i>Infração 02</i>	<i>224,64</i>	<i>79,97</i>	<i>60%</i>	<i>Procedente em Parte</i>
Valor Total	121.485,94	38.468,16		

Inconformado, o contribuinte ingressou com o Recurso Voluntário às fls. 203/211, conforme resumo abaixo:

FUNDAMENTOS DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminar – Violação ao Princípio da Verdade Material

Tendo em vista o resultado do julgamento da Impugnação, necessário relembrar o teor do artigo 142 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a “verdade material”, visando garantir a legalidade tributária estrita e vinculada à lei tributária, visando garantir a legítima constituição do crédito tributário pleiteado, de maneira a permitir que o contribuinte autuado possa verificar a veracidade dos fatos e, consequentemente, defender-se.

Ora, a autoridade fiscal lançadora do crédito tributário objeto da autuação deve verificar aquilo que é realmente verdadeiro, visando tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade e, mais ainda, deve carrear todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, instruindo seus processos de forma ampla e, ao menos, suficiente para comprovar suas alegações.

Se os tivesse melhor apurado, inclusive, analisando as respostas lhe enviada antes pela própria Recorrente, teria averiguado os fatos justificados, de maneira que teria evitado o Auto de Infração ora recorrido.

Nesse sentido, dispõe a Lei nº 9.784/1999 (g.n.):

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

[...]

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

[...]

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Por tais razões de direito, em razão do não atendimento ao princípio da “verdade material”, específico no âmbito do direito tributário, merece anulação ao auto recorrido por inexistência de suporte fático necessário e imprescindível para o lançamento.

MÉRITO

INFRAÇÃO 01 e 02 – OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS, REGULARMENTE ESCRITURADAS.

Caso ultrapassada a preliminar e prejudicial de mérito, o que se admite *ad argumentandum tantum* e em razão do princípio da concentração da defesa passa a tratar das questões mérito compreendidas pela Recorrente.

No que tange à infração nº 1, entendeu os julgadores da 5ª Junta de Julgamento Fiscal a manutenção de um saldo remanescente no valor de R\$ 38.388,19 (trinta e oito mil, trezentos e oitenta e oito reais e dezenove centavos), referindo-se aos itens **isentos congelados horitifrúticolas** e ao BUCHO BOVINO (NCM 0206).

No entanto, tal entendimento não merece prosperar.

Produtos Isentos.

Quanto aos itens isentos, nos termos do artigo 265, I, “a”, do RICMS/BA, as mercadorias hortifrúticolas são isentas do ICMS, *in verbis*:

"Art. 265. São isentas do ICMS:

I - as saídas internas e interestaduais:

a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80);"

Nesse contexto, como a empresa pode ser compelida a dar saída de tais mercadorias de forma tributada? Efetivamente há um visível equívoco, pois, as entradas destes itens foram isentas, diretamente do fornecedor/remetente. Tal situação seria uma afronta ao princípio da não cumulatividade, inerente ao ICMS, bem como caracterização de confisco por parte do Ente tributante.

Em próprio Acórdão da Junta de Julgamento Fiscal de número JJF Nº 0036-03/19, desta mesma Recorrente e também referente a Auto de Infração da lavra desta mesma Autoridade Fiscal, o voto do relator diz:

"Em relação aos produtos BROCOLIS CONG ATI GEL 6X1.5KG, ERVILHA CONG ATI GEL 10KG, FAVA CONG 16X400G, JARDINEIRA CONG ATI GEL 4X2.5KG, MANDIOCA PALITO CONG ATI GEL 4X2.5KG, diz que o defensor alega que conforme art. 265, I, "a", do RICMS-BA e Convênio ICM 44/75, §4º os itens são isentos, disse que a alegação do autuado não procede em relação a produtos congelados, tendo em vista que produto congelado não encontra-se em estado natural e não é resfriado, portanto estes itens estão sujeitos à tributação normal."

O Convênio ICM 44/75 estabelece no §4º da cláusula 1ª que ficam os Estados autorizados a isentar do ICMS as saídas com os produtos resfriados relacionados no inciso I do caput desta cláusula, desde que não tenham “adição de quaisquer outros produtos” que não os relacionados, mesmo que simplesmente para conservação. Ocorre que tanto no processo de resfriamento quanto congelamento não há adição de nenhum “outro produto”, pois há simplesmente a conservação por temperatura, como já sabido.

De forma análoga, indagamos qual a diferença de composição entre um corte de carne congelado e outra apenas resfriado, não seja apenas seu estado de conservação, de acordo com a temperatura? Um corte de carne congelado perde seu estado natural? Certamente não.

O mero congelamento não altera o estado natural do produto hortifrutícola, permanecendo em estado natural e conservando todas as suas características originais.

Independentemente da discussão sobre a temperatura de conservação, o que entendemos não ser o caminho correto de raciocínio para definição da industrialização ou não, confirma-se que não se perde o estado natural das mercadorias, pois se tratam de produtos ‘NÃO COZIDOS’, possuindo, portanto, seu estado natural.

A conservação e prevenção no processo de refrescamento e congelamento de suas mercadorias em estado natural são pressupostos sanitários, restando demonstrado que os mencionados produtos não participam de processo de fabricação.

Sobre o assunto congelamento, ainda, trazemos exemplar voto trazido em sede de Recurso Especial no STJ, através do eminente relator Luiz Fux, abaixo transcrito, com nossos grifos, em que se constata que, baseado na legislação do IPI, que estabelece os critérios legais do que deve ser considerado como industrialização, finda-se qualquer dúvida de que nos processos de resfriamento ou congelamento, não ocorre nenhuma industrialização:

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.117.139 - RJ (2009/0099551-5)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : SENDAS DISTRIBUIDORA S/A

ADVOGADO : WILLIAN MARCONDES SANTANA E OUTRO(S)

RECORRIDO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROCURADOR : CLÁUDIA COSENTINO FERREIRA E OUTRO(S)

EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543- C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. ARTIGO 33, II, "B", DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ARTIGO 46, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DECRETO

4.544/2002 (REGULAMENTO DO IPI). PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. 1. As atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), razão pela qual inexiste direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial. 2. A Lei Complementar 87/96, pelo princípio da não-cumulatividade, assegura ao sujeito passivo do ICMS, entre outros, o direito de creditamento do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento (artigo 20, caput). 3. O artigo 33, II, da lei complementar em tela, no que concerne ao direito de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, previu o que se segue: "Art. 33. (...) Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: (...) II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;" (redação original) "II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; b) quando consumida no processo de industrialização; c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;" (inciso e alíneas com a redação dada pela Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000) "d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;" (alínea com a redação dada pela Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002) "d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses;" (redação dada pela Lei Complementar 122, de 12 de dezembro de 2006) (...)"

Percebe-se do julgamento acima, que decidiu pela não permissão do crédito do ICMS Energia Elétrica pela empresa, pois a mesma utilizou para congelamento, o que não é considerado como industrialização, conforme fartos pontos demonstrados da legislação do IPI, e diante de todo exposto no brilhante voto acima, que inclusive já foi referenciado em outros julgamentos deste Colegiado, cremos que quedam quaisquer dúvidas acerca de que não há industrialização no processo de congelamento, sendo equivocados os julgamentos que ocorrem com a contrariedade desta interpretação.

No caso ora em análise, e com a devida vênia, não houve a correta interpretação da norma de regência, bem como não houve a devida observação do conjunto probatório carreadas aos autos, onde fica claro a natureza do produto.

Com efeito, o fato de os vegetais serem congelados e acondicionados em embalagens para consumo não implica dizer que tenham sido submetidos a processo de industrialização, pois o congelamento não interfere nas características dos vegetais, mas apenas favorecem a logística e o aumento do período de consumo, sem que isso caracterize aperfeiçoamento e em relação a está questão não há nenhuma violação ao art. 111 do CTN.

Em complemento, cumpre pontuar em iteração que o produto ao ser transportado, para que seja garantida sua qualidade e aptidão para o consumo, necessita ser adequadamente embalado e congelado, não implicando tal procedimento em processo de industrialização, mas sim de acondicionamento, circunstância que não subtrai do produto seu estado natural.

Os produtos hortifrutícolas foram comercializados em seu estado natural, ou seja, não sofreram beneficiamento ou alteração de forma a alterar seu estado de frescor. Apenas foram congelados e acondicionados para posterior consumo humano.

Frisa-se que, a prática adotada pela Recorrente não configura qualquer tipo de processamento ou industrialização. Pelo contrário, os produtos não passam por quaisquer procedimentos ou beneficiamentos que alterem sua natureza, composição e permanecem em seu estado "in natura".

Importante pontuar que, recentemente, foi proferido Parecer nº 05704020201, em resposta à consulta formulada pela Recorrente, concluiu-se que que o benefício da isenção, na forma prevista no art. 265, §5º, incisos I e II do RICMS/BA, se aplica às operações praticadas pela Recorrente e objetos deste AI.

Em suma, revela importante considerar que o fato de estar o produto congelado e acondicionado em sacos não importa reconhecer que passou por processo de industrialização, mas por processo de acondicionamento para fins de transporte. Ademais, a se acolher a fundamentação da autoridade fiscal nenhum produto seria merecedor de isenção, uma vez que, qualquer que seja o produto, deve ele, necessariamente, passar por processo de acondicionamento adequado as suas características (desidratação, resfriamento, congelamento, salgadura, envasilhamento,

ensacamento etc.), a fim de ser transportado, quase sempre por longas distâncias, e chegar ao seu destino em condições /de consumo adequadas.

Resta claro, portanto, que o processo de “congelamento” não pode ser classificado como “beneficiamento” ou “industrialização”, na medida em que não pode ser entendido como um procedimento que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoa para consumo. Após o “congelamento” os alimentos permanecem em “estado natural”.

Assim, o fato de os produtos terem sido lavados, cortados, branqueados, congelados e embalados não tira sua qualidade de produto primário, de forma que a isenção em questão atinge as operações da Recorrente.

Produtos que se enquadram na substituição tributária

Quanto ao BUCHO BOVINO – NCM 0206.29.90, trata-se de produto sujeito ao regime de substituição tributária, conforme item 11.35.1 do Anexo 1 do RICMS, ao prever: “miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalar, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas.”

É, portanto, um produto sujeito à substituição tributária.

Não obstante, ainda que não se considere que o BUCHO BOVINO esteja sujeito à substituição tributária, importante ainda considerar e mencionar que o artigo 271 do RICMS/BA, dispõe acerca da dispensa de lançamento de imposto. Vejamos:

Art. 271. Ficam dispensados o lançamento e o pagamento dos impostos referentes às saídas internas de:

I - gado bovino, bufalino, suíno, eqüino, asinino e muar em pé destinados para abate em estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal;

II - produtos comestíveis, resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, eqüino, caprino, ovino, asinino e muar, efetuadas de estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal, bem como as operações internas subsequentes.

Dessa forma, além do fato do produto estar inserido na substituição tributária, o mesmo ainda não terá lançamento do imposto quando adquirido de abatedor localizado no Estado da Bahia (Pág. 27).

Como exemplo, ilustra-se a situação com a Nota Fiscal a seguir:

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNID	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B. CÁLC ICMS	VALOR ICMS	ALIQ. ICMS	V. PROX. TRIBUTOS	
24	COXAO DURO CONGELADO (1 CX)	02023000	041	5101	KG	500	15,50	7.750,00	0,00	0,00		0,00	
68	PATINHO CONGELADO (1 CX)	02023000	041	5101	KG	500	16,00	8.000,00	0,00	0,00		0,00	
70	COXAO MOLE CONGELADO (1 CX)	02023000	041	5101	KG	1.000	19,00	19.000,00	0,00	0,00		0,00	
16	BUCHO BOVINO CONGELADO (M) (1 CX)	02062990	041	5101	KG	200	10,00	2.000,00	0,00	0,00		0,00	
46	MAMINHA CONGELADA (1 CX)	02023000	041	5101	KG	200	19,50	3.900,00	0,00	0,00		0,00	

DADOS ADICIONAIS													
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES							RESERVADO AO FISCO						
RECEBEREMOS DE FIBRARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS EIRELI OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA Nº 267.433. EMISSÃO: 17/07/2018 VALOR TOTAL: 40.650,00 DESTINATÁRIO: SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA - RUA CANELÃO RESTIT. 254, CAJU, 42700-000-Laje De Freitas-BA.													
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES							RESERVADO AO FISCO						
Romaneio: 51640. Nro pedido: 312587. Seq.: 1. Motorista: DENILTON BENICIO DOS SANTOS. Nro lacre: ... IPINAQ TRIBUTADO - PIS/COFINS ALIQUOTA ZERO CONFORME ART. 1º INCISO XIX, DA LEI 10925 - ICMS DISPENSADO CONF ART. 271 RICMS/BA 2012.													

DANFE View danfeview.com.br		Gerado em 09/10/2023 às 15:03:35 pelo Usuário Plus www.usuariosplus.com.br									
RECEBEREMOS DE FIBRARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS EIRELI OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA Nº 267.433. EMISSÃO: 17/07/2018 VALOR TOTAL: 40.650,00 DESTINATÁRIO: SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA - RUA CANELÃO RESTIT. 254, CAJU, 42700-000-Laje De Freitas-BA.											
DATA DO RECEBIMENTO		IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR									

Portanto, de acordo os fundamentos acima expostos, as infrações remanescentes devem ser julgadas totalmente improcedentes.

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

As fundamentações apresentadas no presente Recurso Voluntário têm o condão de anular o Auto de Infração como um todo, ante a clara violação ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como ao artigo 18, §1º do RPAF.

Contudo, caso estes ínclitos julgadores entendam que não é possível a anulação integral do auto pelas inúmeras incorreções, estas devem ser reanalistas, através da diligência fiscal, nos termos do disposto no artigo 123, §3º, do Decreto nº 7.629/1999, para a correção dos evidentes erros que ocorreram na lavratura deste Auto de Infração, mantendo-se, apenas, o montante realmente devido pela Recorrente.

PEDIDOS

Por conseguinte, pleiteia-se pela reforma do Acórdão JJF nº 0143-05/23-VD, proferido pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, determinando-se a **TOTAL ANULAÇÃO** do Auto de Infração nº 274068.004/22-4, afastando a sua cobrança, tendo em vista:

- a) Seja acolhida a preliminar de nulidade apontada, tendo em vista a violação ao princípio da verdade material, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN c/c artigo 2º da Lei nº 9.784/1999
- b) Na remota hipótese de ultrapassada a preliminar, no mérito, a anulação do AIIM é medida que se impõe e, sendo assim, **pleiteia-se pela total anulação** do Auto de Infração nº 274068.004/22-4;
- c) Caso a autoridade julgadora entenda que os elementos comprobatórios aqui anexados, ou juntados pela fiscalização, não são suficientes para sua acertada decisão, que o julgamento seja revertido em diligência, visando apontar e aferir a legalidade e regularidade das operações ora recorridas.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário decorrente de insatisfação com julgamento de Primeira Instância que reduziu o lançamento na primeira infração (operações tributadas como não tributadas) de R\$ 121.261,30 para R\$ 38.468,16 e a segunda (também de operações tributáveis como não tributáveis) de R\$ 224,64 para R\$ 79,97.

O Recurso Voluntário alega inicialmente a violação do princípio da verdade material e que por isto o processo deve ser anulado por inexistência de suporte fático. Pede também pela realização de diligência para reanalisar os itens remanescentes.

A significativa redução do lançamento, aproximadamente um terço do valor inicial, já demonstra que tal princípio não foi violado, mas prestigiado pela Junta de Julgamento. Assim, denego a nulidade pretendida.

Quanto à diligência, da análise da peça recursal, entendo ser dispensável pois os produtos foram esquadinhados em primeira instância e sendo necessária alguma alteração, poderia ser feita por este mesmo Relator sem necessidade de diligência, já que apenas um produto, o bucho bovino foi contestado e a outra contestação se refere ao conceito de produto industrializado. Assim, denego o pedido de diligência.

No mérito, alega que o mero congelamento não altera o estado natural do produto hortifrutícola, permanecendo em estado natural, pois se tratam de produtos não cozidos. A seguir adentra os critérios de industrialização utilizados em julgamento do STJ, em que se afirma que congelamento não é processo de industrialização. Que o fato dos vegetais serem congelados e acondicionados em embalagens para consumo não implicam em processo de industrialização.

Contesta ainda alguns produtos remanescentes como BUCHO BOVINO - NCM 0206.29.90 que estaria

na substituição tributária e além disso o art. 271 dispensa o imposto quando produtos comestíveis resultantes do abate nas saídas internas em estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual.

Vejamos o que disse o voto recorrido:

Entretanto, não assiste razão ao Autuado quanto aos produtos hortifrutícolas congelados, pois a autuação, conforme reiteradamente afirmado pela Autuante, não foi porque os produtos seriam resfriados ou congelados, mas porque são produtos industrializados.

Estes produtos não foram simplesmente congelados e acondicionados para transporte, mas sofreram um processo de industrialização, já que foram lavados, inclusive com instalação de tratamento de água, descascados, cortados, passados pelo processo de branqueamento, congelados e embalados de forma industrial, contendo todas as informações de suporte ao consumo, conforme fotos abaixo:



Logo, não se adequam ao disposto no Parecer DITRI/GECOT nº 6.116/2020, sendo que tais produtos são industrializados à luz do Art. 4º, II e IV, do RIPI/2010, transrito a seguir:

“Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

*...
II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*...
IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
...” (grifo nosso)*

O que se verifica é que não se trata apenas de mero congelamento, mas de um processo que envolve outros elementos que indicam a industrialização, como lavagem, corte, branqueamento, embalagem, etc., que se aplica o conceito de industrialização.

Quanto ao bucho bovino, vejamos o que disse o voto recorrido:

Quanto ao produto BUCHO BOVINO FRIBARREIRAS KG, também não assiste razão ao Autuado, pois não está enquadrado no regime de substituição tributária, posto que não possui a NCM 0206.29.90, mas a NCM 0504.00.90, já que o bucho é o estômago do animal, conforme descrição na NCM abaixo:

“NCM DESCRIÇÃO

0504.00 Tripas, bexigas e estômagos, de animais, inteiros ou em pedaços, exceto de peixes, frescos, refrigerados, congelados, salgados ou em salmoura, secos ou defumados.

*0504.00.1 Tripas
0504.00.11 De bovinos
0504.00.12 De ovinos
0504.00.13 De suínos
0504.00.19 Outras
0504.00.90 Outros”*

Embora o voto recorrido seja bastante claro, este sítio na internet, consultado em 16.04.2024 é bastante revelador do equívoco do recorrente(<https://blog-old.mixfiscal.com.br/bucho-bovino-qual-o-correto-enquadramento/>)

Bucho bovino – Entenda qual o correto enquadramento para esse produto.

O bucho bovino é uma iguaria utilizada no preparo da famosa dobradinha. Essa receita é considerada uma das mais antigas do Brasil, foi trazida pelos colonizadores portugueses. Esse é um daqueles pratos exóticos, que divide opiniões, mas que, também, está cada dia mais presente na mesa das pessoas, sendo consumido em diversas regiões do País.

Agora falando propriamente do produto, o bucho bovino ou rúmen, como também é conhecido, nada mais é que o estômago do boi, ou seja, está no grupo de vísceras e miúdos dos animais, e esse fato é o que acaba causando dúvida referente a sua classificação fiscal.

Hoje a posição 0206 da Tabela TIPI abrange os miúdos comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalar, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas e por esse motivo muitos contribuintes acreditam ser essa a classificação correta para o produto. Isso estaria correto, se não existisse uma posição ainda mais específica para o item, que é o caso do capítulo 0504, vejamos abaixo o que ele diz:

0504.00 – Tripas, bexigas e estômagos, de animais, inteiros ou em pedaços, exceto de peixes, frescos, refrigerados, congelados, salgados ou em salmoura, secos ou defumados (fumados).

0504.00.1 – Tripas

0504.00.11 – De bovinos

0504.00.12 – De ovinos

0504.00.13 – De suínos

0504.00.19 – Outras

0504.00.90 – Outros

Conforme visto acima, na descrição do capítulo 0504 é citado especificamente o produto ESTÔMAGO, que, como já vimos antes é o mesmo que o BUCHO, e é por esse motivo que a classificação fiscal correta para esse item será na NCM 0504.00.90.

FONTES: Tabela TIPI e NESH

No entanto, o recorrente trouxe um segundo argumento, o de que o imposto fica dispensado em operações internas conforme artigo abaixo:

Art. 271. Ficam dispensados o lançamento e o pagamento dos impostos referentes às saídas internas de:

I - gado bovino, bufalino, suíno, eqüino, asinino e muar em pé destinados para abate em estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal;

II - produtos comestíveis, resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, eqüino, caprino, ovinos, asinino e muar, efetuadas de estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal, bem como as operações internas subsequentes.

De fato, não há outra interpretação a ser dada quanto à dispensa do lançamento de imposto nas saídas internas e subsequentes dos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e outros, e no demonstrativo há saídas de bucho bovino da FRIBARREIRAS, CNPJ 04.377.477/0001-41 estabelecido em Barreiras, nesse estado e da MAFRIPAR, CNPJ 11.831.785/0003-22 estabelecido em Xinguara, no estado do Pará.

Assim, faço a exclusão das operações internas, relativas ao bucho oriundo da FRIBARREIRAS, conforme demonstrativo abaixo, mantendo apenas as oriundas do frigorífico Paraense, em razão da NCM indicar ser mercadoria de tributação normal:

MÊS	VALOR LANÇADO	JULG 1A INSTÂNCIA	EXCLUSÃO BUCHO FRIBARREIRAS	VALOR JULGADO 2A IN STÂNCIA
jan/18	4.600,79	3.483,29	238,9	3.244,39
fev/18	4.218,38	2.508,15	454,89	2.053,26
mar/18	3.125,99	2.403,55	165,32	2.238,23
abr/18	5.484,91	3.920,26	145,16	3.775,10
mai/18	4.016,96	2.374,53	242,71	2.131,82
jun/18	4.108,44	2.081,36	264,85	1.816,51
jul/18	3.302,56	2.085,39	0,00	2.085,39
ago/18	4.166,83	2.609,53	60,37	2.549,16
set/18	6.253,68	4.193,07	323,27	3.869,80
out/18	5.814,85	4.320,97	60,38	4.260,59
nov/18	9.982,72	3.550,94	97,18	3.453,76
dez/18	66.185,19	4.857,15	0,00	4.857,15
TOTAL	121.261,30	38.388,19	2.053,03	36.335,16

Face ao exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Auto de Infração

Procedente em Parte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0004/22-4, lavrado contra **SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 36.415,13 acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS