

AI. Nº - 278906.0507/12-5
AUTUADO - COMERCIAL DE ALIMENTOS ESPÍRITO SANTO LTDA.
AUTUANTE - GILMAR SANTANA MENEZES
ORIGEM - INFAS BARREIRAS
INTERNET - 18. 09 .2013

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0194-01/13

EMENTA: ICMS. 1. DESENCONTRO ENTRE O VALOR RECOLHIDO E O ESCRITURADO NO LRAICMS. **a)** IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Infração reconhecida. **b)** IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração reconhecida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DO ATIVO FIXO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao ativo fixo é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Em que pese a LC 87/96 não ter feito alusão, para a incidência do ICMS da diferença de alíquotas suficiente que a Lei de ICMS do Estado ou Distrito Federal preveja a sua cobrança. Infração caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária. O Pleno do STF (ADIN 3426) negou anulação do art.12-A da Lei 7.014/96, que instituiu a exigência. Infração não elidida. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias da ST, não havendo Convênio ou Protocolo entre a Bahia e a Federação de origem que preveja a retenção do imposto, a retenção e pagamento do ICMS ST será devido pelo adquirente (art. 371, RICMS-97). Infração caracterizada. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA SUJEITA A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração mantida. **b)** MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A argüição de constitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui na competência do órgão julgador, acorde art. 167, I, RPAF/BA. Excluídos valores lançados em duplicidade. Infração parcialmente subsistente. **c)** AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELETRICA. O art. 93, II, “b”, RICMS/BA. ao identificar as hipóteses de entrada de energia elétrica, que constituem crédito fiscal, não contempla o consumo no estabelecimento comercial. Infração caracterizada. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE

ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A nota fiscal eletrônica é instituição oficial de fiscalização tributária; conhecida a sua chave de acesso, o autuado poderia visualizar o Portal da NF-e, verificar a situação do documento digital e fazer as prova de que a operação não ocorreu, conforme é a sua indicação. Descumprimento de obrigação acessória e multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas caracterizado. 7. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA SUJEITA A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Lançamento do crédito tributário já exigido na infração 06. Infração descaracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/12/12, constitui crédito tributário no valor de R\$594.530,71, em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Referente aos meses de: Outubro/2008 (R\$1.849,55); Dezembro/2008 (483,04); Maio/2009 (11.286,10); Junho/2009 (R\$ 5.791,62; Agosto/2009 (R\$ 9.210,82); Abril/2010 (R\$ 6.541,82); Novembro/2010 (R\$ 27.508,09); Dezembro/2010 (R\$ 16.358,79). Valor total R\$ 78.939,83, multa de 50% e 60%.
2. Recolheu a menos ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de apuração do ICMS. Junho 2008. Valor R\$ 210,45 e multa 60%.
3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Períodos exercícios de 2008/2010. Valor R\$ 15.015,75 e multa 60%.
4. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização. Períodos – exercícios 2008/2010. Valor R\$ 115.890,77 e multa 60%.
5. Efetuou recolhimento a menos de ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Conforme planilhas referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Valor R\$ 109.540,43 e multa 60%.
6. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Planilhas dos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Valor R\$ 82.546,87 e multa 60%.
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. Planilhas dos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Valor R\$ 29.905,78 e multa 60%
8. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias. Planilha do exercício de 2010. Valor R\$ 1.135,58 e multa 60%.
9. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos 2008/2010. Multa de 10% no valor de R\$ 78.798,19.

10. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento por antecipação tributária. Planilhas dos exercícios de 2008/2010. Valor R\$ 82.547,06 e multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação às fls. 3447 a 3794 (volume VII), questionando, inicialmente, a exigência contida na infração 3, sobre o recolhimento do diferencial de alíquota interestadual do ICMS em razão de aquisição de mercadorias destinadas a consumo próprio ou ao ativo fixo.

Discute a imposição tributária, argüindo que a ordem jurídica possui uma relação de determinação ou de vinculação, na medida em que a norma superior regula o ato pelo qual é produzida a norma inferior. Considerando tais conceitos sobre validade das normas, as autuações que tenham como fato gerador a ausência de recolhimento do imposto devido pelo diferencial de alíquota das mercadorias não podem prosperar por se basear em norma regulamentar absolutamente inválida, sem ligação ao comando da Constituição Federal.

Diz que, no presente caso, o fato descrito como delituoso não está subsumido às normas que comandam a exação tributária, em afronta o disposto no artigo 155, II, §2º, XII, “a”, “d” e “f”. Cita doutrinadores, nesse sentido. Perquirindo se a exigência ínsita no RICM/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, bem como a sua sanção, podem ser consideradas como normas jurídicas aptas e válidas para que o Estado exerça a pretensão de cobrar os valores constantes do Auto de Infração.

Insiste que norma infraconstitucional (decreto) não pode ser considerada como lei, sendo necessária uma lei que estabeleça o ICMS diferencial de alíquotas. A instituição pelo Poder Executivo, através do RICMS/BA, do diferencial de alíquota nas operações interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo próprio ou ativo fixo, não possui amparo constitucional, uma vez que tal “norma” não respeita as condicionantes estabelecidas na Constituição Federal. Argui que somente a lei poderá obrigar a alguém fazer ou deixar de fazer qualquer ato e, regulamento, não é lei em sentido lato. É mero ato do Poder Executivo.

Admite que a Constituição Federal de 1988, promovendo modificações básicas na estrutura e cobrança do ICMS, adotou a utilização da alíquota interestadual nas operações e prestações destinadas ao consumidor final contribuinte do imposto (bens de uso e consumo e ativo fixo), cabendo ao Estado destinatário, o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, mas, deduz, que a previsão constitucional in abstrato não se transforma em obrigação imediata (auto aplicável), mas, ao revés, como se verá, imprescindível que norma infraconstitucional que a regule.

Diz ainda que os dispositivos constitucionais possuem o condão de instituir tributos em abstrato, conferindo competência para a lei complementar e, após, aos entes da federação, por meio de suas respectivas leis ordinárias e nos moldes traçados pela complementar tributária, instituem os tributos a eles respectivamente conferidos.

Discorre sobre a competência da Lei Complementar (art. 146, CF 88), aduzindo que a cobrança do diferencial de alíquotas somente poderá ocorrer nos termos em que por ela regulamentada. Entendimento colhido na doutrina especializada de José Afonso da Silva, Hugo de Brito Machado, além da jurisprudência pátria, no voto proferido pelo Exmo. Ministro Moreira Alves, no julgamento de Recurso Extraordinário em que se discutia caso análogo ao presente.

Reitera que mesmo o revogado Convênio ICM nº 66/88, diploma legal que regia, com força de Lei Complementar, toda a sistemática de apuração do imposto, cuidou apenas de preencher lacunas existentes no Decreto-Lei nº 406/68 que dispusesse acerca do ICMS, o que ocorreu na Lei Complementar nº 87/96, que veio a traçar as diretrizes acerca do ICMS, suprindo a lacuna então existente, derrogando o provisório Convênio nº 66, mas, que, igualmente, não regulou a matéria em

questão. Contemplando somente como hipótese de incidência do diferencial de alíquota a utilização de serviço, nos artigos 12 e XIII combinado com o art. 13, IX, § 3 (que descreve).

Assevera que não houve qualquer alusão a incidência do mencionado diferencial em operações envolvendo bens destinados ao ativo fixo ou destinados a uso e consumo da própria sociedade, ao revés, a única previsão neste tocante refere-se à utilização de serviço. Retorna a Hugo de Brito Machado que dispara: “Com o advento da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, a cobrança do diferencial de alíquota passou a constituir um problema (...) e que a referida lei complementar ao cuidar do momento em que se deve considerar consumado o fato gerador do imposto, não cogitou da entrada da mercadoria adquirida em outro Estado, deixando assim esse fato fora do âmbito do ICMS (...).” Conclui que inexistindo previsão na legislação complementar acerca do mencionado diferencial de alíquota nas operações interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo e ativo fixo, a obrigação não é devida.

Na quarta infração, diz que a cobrança do ICMS Antecipado lhe traz grande ônus. Primeiro, pelo desembolso, antes mesmo de saber se a operação vai se concretizar, depois, pela ilegalidade e inconstitucionalidade, vícios reconhecidos pelos tribunais em favor dos contribuintes. Transcreve acórdão julgado no Tribunal de justiça da Bahia, reproduz posição de representante do ministério público, condenando a cobrança e decretando a impossibilidade de manter-se a exigência.

Argui que, não obstante a expressa previsão constitucional, o Estado da Bahia, baseado apenas em suas Leis e Decretos que violam instrumentos superiores, tem exigido recolhimento antecipado do ICMS no momento da entrada de mercadorias neste Estado. Diz que tal procedimento, além de contrariar o princípio da legalidade, constitui-se em evidente violação dos direitos, pois o Estado cobra antecipadamente o imposto, antes mesmo de a mercadoria chegar ao seu destino comercial, concluindo que a antecipação parcial do pagamento, exigida pelo estado da Bahia, implica em modificação do fato gerador, o que não pode ser feito via Lei ou Decreto.

Com relação às infrações 05, 06, 07 e 10, diz que não tem intenção de ir contra o sistema da substituição tributária, considerando apenas fora dos ditames as margens presumidas que o estado impõe ao contribuinte, chegando a mais de 100% (cem por cento).

Reclama da carga tributária do país, além de sua complexa estrutura de arrecadação e discorre sobre o regime ST, utilizando-se de um trabalho realizado por fiscais de tributos do Estado do Pará, que corrobora o seu entendimento.

Diz que o ICMS é o tributo de maior arrecadação no Brasil, alcançando mais de trezentos bilhões de reais no ano de 2012 e que a substituição tributária como vem sendo aplicada é inconstitucional, por violar o direito constitucional da não-cumulatividade, da capacidade econômica, entre outros, além de onerar as empresas ao fazer com que elas arquem com uma carga tributária incompatível com sua condição.

Conclui que esse tipo de substituição tributária não se enquadra no conceito de "limitação ao poder de tributar", antes, configura um considerável alargamento deste poder, em detrimento das garantias do contribuinte. Diz que a infração não pode prosperar, tendo em vista, principalmente, as margens aplicadas pela legislação, em vigor a época dos fatos.

Na infração 08, argui que o Fisco estadual para negar o direito do aproveitamento ao crédito fiscal, por força da Lei Complementar 138/10, empurrou para o dia 1.º de janeiro de 2020, o início do direito ao aproveitamento dos créditos relativos à entrada de materiais de uso e consumo. Diz que tal argumento esbarra na inconstitucionalidade.

Aduz que a Constituição Federal deu à lei complementar apenas o direito de regular o regime de compensação do imposto (art. 155, §2.º, XII, “c”), não tendo autorização constitucional para limitar os efeitos da regra da não-cumulatividade estipulada na própria Carta. Afirma que não pode a lei

complementar estipular outras restrições ao direito de crédito, além daqueles que a própria Constituição Federal previu, sob pena de ultrapassar o limite dos poderes outorgados.

Conclui pela possibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS pelas empresas, relativos às entradas de materiais de uso e consumo, ativo fixo, energia elétrica e comunicação.

Na infração 09, alega que tais produtos não deram entradas nos seus estoques, que não tem conhecimento das respectivas notas fiscais e o Fisco não prova o recebimento das mercadorias, mas apenas que estão autorizadas pelos sistemas da Secretaria da Fazenda do Estado.

Diz que o lançamento não pode subsistir, uma vez que não foi provada a responsabilidade do contribuinte sobre as operações que geraram o referido crédito tributário, na presunção de que a nota fiscal autorizada foi recepcionada pelo impugnante.

Alega que a auditoria possuía todos os elementos necessários para verificar as compras e vendas realizadas pela contribuinte e que tinha o dever de fazê-lo para a regular apuração do crédito tributário; argumenta que os documentos poderiam ter sido emitidos pelos fornecedores, até mesmo para justificar ingresso de recursos em seus caixas e o Fisco deveria fazer a correspondência das duplicatas com as respectivas notas fiscais de compras para que o contribuinte pudesse atestar junto aos fornecedores e mesmo na sua própria escrita contábil a veracidade dos argumentos fiscais. Diz que nenhum procedimento, nesse sentido, foi tomado.

Diz que, no caso, os fatos foram estimados por mera projeção ou aproximação, constituindo uma ficção não prevista em lei, uma vez que o fato gerador não se presume. Deve ser, em contrário, um fato da vida real que corresponda a uma hipótese legal e, como tal, deve ser cabalmente demonstrado e comprovado.

Conclui que se encontra diante da chamada prova diabólica, aquela impossível de ser feita, anuindo que se provam os fatos positivos, não os negativos. Diz que não efetuou as referidas operações e que a fiscalização confunde a emissão de documentos particulares com a efetiva ocorrência do fato gerador. Pede seja anulada a infração.

Discorre sobre a multa confiscatória, sua natureza jurídica, aduzindo que a ação que vise a educar e punir, não pode ser excessiva, sob pena de constituir ilegalidade ou abuso. Traz ilação sobre as multas, nas obras de grandes pensadores como KANT, ou VON IHERING, REGELSBERGER ou LEVY-ULMLMAN, KELSEN ou DEL VECCHIO, SAVIGNY ou RADBRUCH, CAIO MÁRIO ou ORLANDO GOMES, no sentido de admitir os limites de aplicabilidade e aceitabilidade da multa como remédio socialmente apropriado ao caso concreto.

Afirma que o Fisco agiu desproporcionalmente ao valor econômico envolvido, na aplicação da multa de 50% e 60%, proporções que excedem à equivalente prevista no Código de Defesa do Consumidor e a taxa de inflação anual do País, constituindo verdadeira forma de confisco e de expropriação patrimonial. Diz que a multa é confiscatória (art. 150, V, CF 88), caracterizada na doutrina de Ives Gandra Martins, no entendimento do STF na ADIN nº 551/91 – RJ; que a imposição de multas deve sujeição aos princípios da anterioridade, da legalidade, além da capacidade contributiva e econômica, que é norma imperativa e, dada sua natureza constitucional, implica tornar nula toda lei que, descrevendo hipótese de incidência, não refira a fatos como conteúdo econômico efetivo, real, comprovado e substancialmente consistente.

Argumenta sobre a TAXA SELIC, instituída pela Lei 9250/95 e cuja aplicação faz com que o tributo se transforme em título de crédito rentável para o Estado, aumentando tributo, aduzindo que, não obstante alguns Tribunais vinham reconhecendo a sua legalidade, a Jurisprudência do TRF da 4a Região e do Superior Tribunal de Justiça evoluíram-se no sentido de reconhecer a sua ilegalidade (Acórdão: RESP 329147/PR; DATA: 02/12/2002; Min. ELIANA CALMON).

Reclama ainda que não há tratamento isonômico entre o fisco e o contribuinte no que pertine ao cálculo de seu correspondente crédito fiscal, pois ao contribuinte que pretende repetir o indébito não será permitida a capitalização dos juros, o que ocorre quando da aplicação da TAXA SELIC. Conclui, por tais razões, que a multa aplicada é abusiva e ilegal, requer anulação parcial do auto de infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 3.798/3.799 (volume VII), aduzindo resumidamente com relação às infrações 01 e 02 que o autuado não apresenta impugnação; nas infrações 03 e 04, que não apresenta justificativa ou planilha com novos cálculos para contestar a autuação, faz apenas alegações jurídicas. Mantém as infrações.

No que se refere às infrações 05, 06 e 07, argui que também o autuado faz apenas considerações jurídicas sobre substituição tributária. Na infração 08, afirma que o contribuinte não pode utilizar o crédito fiscal relativo a energia elétrica; na 09, o autuado apenas alega que não comprou as mercadorias constantes nas notas fiscais requisitadas no sistema da SEFAZ e acostadas na planilha fiscal. Mantém as infrações.

Na infração 10, o Auditor Fiscal informa que o contribuinte não apresentou defesa efetiva, apenas as mesmas justificativas das infrações 05, 06 e 07, contudo, admite que houve equívoco na exigência dessa infração, que é uma repetição do item 06. Pede a exclusão da infração 10, no valor de R\$ 82.546,87 e a procedência parcial da infração, no valor de R\$ 511.983,65.

VOTO

Cuida o presente PAF – Processo Administrativo Fiscal da exigência de créditos tributários constituídos a partir das infrações descritas e narradas na inicial, que serão objeto da apreciação a seguir. Para as infrações 01 (R\$ 78.939,83) e 02 (R\$ 210,45) não foram manejadas quaisquer impugnações, estando, pois, tais itens, de pronto, caracterizados e excluídos da lide.

Na infração 03, a acusação é da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor global de R\$ 15.015,75, conforme demonstrativo acostados aos autos, fls. 264/267 (volume I)

Argüi o sujeito passivo que no ordenamento jurídico pátrio, a norma superior regula o ato pelo qual é produzida a norma inferior. Considerando tais conceitos sobre validade das normas, as autuações em relação ao ICMS devido pelo diferencial de alíquota das mercadorias não podem prosperar por se basear em norma inválida e desligada do comando constitucional.

Argumenta que a Constituição Federal de 1988, promovendo modificações básicas na estrutura e cobrança do ICMS, adotou a utilização da alíquota interestadual nas operações e prestações destinadas ao consumidor final (bens de uso e consumo e ativo fixo), contribuinte do imposto, cabendo ao Estado destinatário, o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, porém, tal previsão in abstrato, não se transforma em obrigação imediata, prescinde de norma complementar que a regule. Aduz que, no caso em concreto, o fato descrito como delituoso não está subsumido às normas que comandam a exação tributária, em afronta ao disposto no artigo 155, II, §2º, XII, “a”, “d” e “f” da CF 88; o decreto que o regula é norma infraconstitucional, sequer pode ser considerado como lei,

Busca apoio na doutrina e jurisprudência, para defender que a cobrança do ICMS diferencial de alíquotas somente poderá ocorrer, quando regulamentado em Lei Complementar, o que não ocorreu, durante o período de vigência do já revogado Convênio ICM nº 66/88 ou mesmo, atualmente, quando vige a Lei Complementar nº 87/96. Conclui que inexistindo previsão na legislação complementar acerca do ICMS diferencial de alíquota, nas operações interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo e ativo fixo, a obrigação é indevida.

O direito não assiste ao autuado. Prescreve o sistema jurídico pátrio, a teor do artigo 155, II, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal que, nas operações interestaduais envolvendo contribuintes do ICMS, quando destinam bens e serviço a consumidor final localizado em outro Estado, aplicar-se-á a regra do recolhimento do diferencial do imposto ao Estado destinatário. Eis o enunciado em comento

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços
de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as
operações e as prestações se iniciem no exterior (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a
consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do
destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a
interestadual;

É cediço que a Carta Magna não é lugar adequado à criação de impostos, limitando-se o legislador constituinte a eleger determinados fatos, bens ou situações jurídicas como indicativos de disponibilidade econômica, e sobre estes criou normas de competência, outorgando ao legislador ordinário a capacidade para criar impostos que tenham como elemento material da sua hipótese de incidência aqueles fatos, bens ou situações ali indicados.

Fica então o legislador ordinário autorizado a editar leis criando espécies tributárias, que devem, contudo, guardar obediência aos limites constitucionalmente estabelecidos.

Analizando as peças processuais e a legislação que rege à espécie, a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadoria destinada a compor o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como material de uso ou consumo do contribuinte adquirente. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV), transcrição que segue, norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O art. 2º inciso IV da Lei 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador:

*IV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de
mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja
prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem
forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver
vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.*

O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra
unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio
estabelecimento;*

De fato, a exigência encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII), tendo em vista que a Lei Complementar 87, de 13.09.1996, que dispõe sobre o ICMS, não tratou da questão do diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais que destinem

bens para uso, consumo ou ativo fixo. Assim, os Estados e o Distrito Federal tratam de tal exigência por meio de suas próprias leis.

Em que pese o silêncio da Lei Complementar acerca da questão do diferencial de alíquota nas operações interestaduais que destinem bens para uso, consumo ou ativo fixo, a consumidor final que seja contribuinte do ICMS, entendo que os Estados não se encontram inibidos de, por meio de suas próprias leis, tratar do assunto que, ressalto, tem fundamento de validade diretamente da Constituição Federal de 1988. A omissão, na LC 87/96, voluntária ou accidental, em nada retira eficácia à legislação estadual, uma vez que os incisos VII e VIII, art. 155 da Carta Magna já trazem no bojo todos os elementos para que os Estados, com a autonomia que lhe é própria, disciplinem, no âmbito de seus respectivos territórios, o instituto do diferencial de alíquotas.

Como vimos, a Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV), no Estado da Bahia, cuidou do fato gerador do instituto; no art. 17, XI, a base de cálculo. O disposto no art. 69, parágrafo único, RICMS-97/BA, diz que, no cálculo do ICMS relativo à diferença de alíquota, deve ser aplicado sobre o valor da operação, o percentual correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Portanto, o contribuinte estará obrigado a pagar o ICMS diferença de alíquotas, quando adquirir em operação interestadual, produtos ou serviços que não sejam objeto de posterior saída; por isso, incidente nas aquisições de bens do permanente ou para uso e consumo. Por outro lado, quando as mercadorias adquiridas destinarem-se a posterior revenda ou integradas como insumos num processo industrial, não há falar em diferencial de alíquotas, pois na cadeia produtiva o destinatário original não figura como seu consumidor final.

Essa diferença visa à repartição da receita tributária entre os Estados produtores e consumidores, de modo que a diferença seja cobrada pelo Estado de destino, ou na subsequente saída da mercadoria, ou na entrada no estabelecimento se a mercadoria ou bem se destinar a consumo ou ao ativo imobilizado do adquirente.

Diante de tais pressupostos, os argumentos suscitados pelo sujeito passivo não são suficientes para afastar a exigência. Em que pese o fato de a LC 87/96 não ter feito alusão, o ICMS da diferença de alíquotas tem em mira preservar a arrecadação dos Estados quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS. Suficiente que a Lei de ICMS do Estado ou Distrito Federal preveja a sua cobrança.

Em síntese, para a aplicação da alíquota, interestadual ou interna, em operações interestaduais, observar-se-á exclusivamente, a condição do destinatário ser, respectivamente, contribuinte ou não do ICMS. Na condição de contribuinte, aplica-se á a alíquota interestadual, e ao Estado em que estiver localizado o destinatário, o imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual se a mercadoria ou bem destinar-se ao seu consumo ou ativo imobilizado. Caso o destinatário não seja contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a fixada para as operações internas do Estado de origem, cabendo a este todo o imposto. Infração caracterizada, no valor de R\$ 15.015,75.

Na quarta infração, o sujeito passivo é acusado de recolhimento a menor de ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização. O Auditor Fiscal elabora demonstrativo que sustenta a exigência e o acosta aos autos, fls. 378/414 (volume II), no valor total de R\$ 115.890,70, além de cópias das respectivas notas fiscais, igualmente acostadas aos autos, nas folhas seguintes.

Nas razões, alega o autuado que a cobrança do ICMS antecipado lhe traz um grande ônus, pelo desembolso, antes mesmo de saber se a operação vai se concretizar e pela constitucionalidade da exigência, segundo o acórdão julgado pelo Tribunal de justiça da Bahia e posicionamento de representante do ministério público, condenando a cobrança e decretando a impossibilidade de manter tal exigência. Argui que o procedimento contraria ao princípio da legalidade e que a

antecipação parcial do pagamento exigida pelo Estado da Bahia, implica em modificação do fato gerador, o que não pode ser feito via Lei ou Decreto.

Não existe, em absoluto, qualquer ilegalidade na exigência. O ICMS antecipação parcial corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas fora do Estado para comercialização. Trata-se, na realidade, de uma antecipação sem substituição, mera exigência feita ao próprio contribuinte, na aquisição de mercadorias para comercialização.

Conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, na apreciação da ADIN nº 3426, a antecipação parcial do ICMS (no momento das aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização) é uma situação expressamente autorizada na CF pelo artigo 150, parágrafo 7º, podendo o Estado cobrar o recolhimento antecipado do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador daqueles que irão comercializar o produto. Observou, no caso, o Ministro Sepúlveda Pertence, relator do processo: “*a ocorrência da substituição tributária, fenômeno aceito na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*”.

Considerando que a sistemática cria, efetivamente, obrigação tributária nova para o substituto, a determinação do seu recolhimento deve ser veiculado necessariamente por lei. O art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, igualmente, estabelece que a lei estadual poderá instituir o regime da substituição tributária.

Nesse sentido, no Estado da Bahia, o ICMS antecipação parcial foi instituído pela Lei de nº 8.967/03, que no seu art. 2º acrescentou os seguintes dispositivos à Lei nº 7.014/96:

I - o art. 12-A, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004:

“12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

O decreto 8.969/04 regulamenta a norma no art. 352-A, RICMS BA da forma abaixo descrita e com efeitos igualmente a partir de 01.03.04:

“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

Assim, da análise dos dispositivos acima mencionados, conclui-se que o elemento essencial para a incidência da antecipação parcial é a aquisição interestadual com o intuito de comercialização, para revenda posterior. Nesse sentido, a própria lei delimita o alcance da imposição tributária, afastando da incidência as operações internas que sejam acobertadas por isenção, não incidência ou nas situações que encerrem a fase de tributação (art. 12-A, § 1º, Lei 7.014/96). Em contrário do que foi alegado pelo autuado, esta modalidade de imposto não foi instituída por meio de “Decreto” e sim através de Lei Ordinária. Portanto é legal.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade, devo reiterar que, de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Além do mais, compete salientar que por maioria do Pleno, os ministros do STF - Supremo Tribunal Federal, no julgamento de 21.03.2007, negaram a anulação do artigo 12-A da Lei Estadual 8.967/03, da Bahia, que instituiu o ICMS antecipação parcial, feito pela Confederação Nacional do Comércio, na apreciação Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN)

3426, assentando entendimento de que a antecipação parcial não ofende a nenhum princípio constitucional e que a hipótese constitui uma espécie de substituição tributária.

Portanto, concluo que a imposição tributária é legal e constitucional e não tendo o autuado apresentado provas capazes de elidir a acusação, de acordo com o que determina o art. 123 do RPAF/BA, considero procedente a exigência dos valores apontados na presente infração, no valor de R\$ 115.890,70.

A infração 05 exige o recolhimento a menos de ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, em relação às mercadorias do anexo 88 provenientes de outras Unidades da Federação; as infrações 06, 07 e 10, apontam para a utilização indevida de crédito fiscal referente à mercadorias adquiridas com imposto pago por antecipação e substituição tributária.

Argui o autuado que não tem intenção de ir contra o sistema da substituição tributária, reclama apenas das margens presumidas impostas ao contribuinte, tomando por base um trabalho sobre o regime ST realizado por fiscais de tributos do Estado do Pará.

Examinando as peças que compõem o processo verifico que a exigência encontra fundamento no art. 371, RICMS/BA-97 ao prescrever que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado, no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, o pagamento do ICMS será devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com referidas mercadorias, no prazo do art. 125, II, “b”, RICMS/BA.

No caso em apreciação, verifico a discriminação das diversas operações de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, em que o contribuinte autuado, na condição de sujeitos passivos por substituição, foi escolhido pela legislação como responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS antecipado, relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, acorde art. 353, II, RICMS/BA.

A base de cálculo da exigência do ICMS por antecipação tributária, alvo da discordância da defesa relativamente às operações interestaduais de compras para comercialização em operações sujeitas ao regime de substituição tributária, estão conforme as diversas hipóteses previstas no art. 61, do RICMS/BA, sobretudo, no inciso II “a”, abaixo transcrito.

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

(...)

II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto:

a) no Anexo 88, a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353;

Dianete de tais pressupostos, o Fisco elaborou demonstrativo do débito e o acostou aos autos, às fls. 2061/2083 (volume IV), relacionando as operações com mercadorias sob o regime de substituição tributária, discriminando cada operação com o número da nota fiscal respectiva, data da entrada, mercadoria, quantidade, valor, operação realizada, margem de valor adicionado de cada produto, base de cálculo, crédito fiscal, valor do imposto recolhido e valor remanescente ICMS-ST a recolher. A exigência, em realidade, é recolhimento feito a menos, uma vez que foram abatidos os valores efetivamente recolhidos pelo autuado.

O sujeito passivo não cuidou de colacionar aos autos provas que pudessem contrariar o levantamento fiscal final, argüindo tão somente sua não concordância com as margens de valor agregado, sem apresentar elementos para tal, o que equivale à concordância tácita com apuração feita pelo preposto fiscal. Mantendo, assim, a infração 05, no valor de R\$ 109.540,43.

Com relação às infrações 06, 07 e 10, que tratam da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição ou antecipação tributária. O autuado não faz especificamente quaisquer considerações. Aduz, no entanto, que a Constituição Federal não autorizou à Lei Complementar limitar a regra da não-cumulatividade, mas apenas o direito de regular o regime de compensação do imposto (art. 155, §2.º, XII, “c”).

A legislação do Estado da Bahia (art. 97, IV, “b”, RICMS BA-97) ensina que é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição de mercadorias quando a operação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.

Nos termos do art. 356, RICMS/BA, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

Reitero que, de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual, motivo pelo qual valido as regras de não aproveitamento do crédito fiscal, retro mencionadas e entendendo caracterizados os itens 06, no valor de R\$ 82.546,87, conforme demonstrativo de débito, às fls. 2.482/2.489 (Vol. V) e o item 07, valor de R\$ 29.905,78, demonstrativo às fls. 2.835/2.839 (vol. V).

Cumpre destacar que os valores contidos na infração 08, apreciada a seguir, foram, por equívoco também consignados nessa infração 07 e devem ser excluídos, nos mesmo períodos, a saber: março de 2010 (R\$ 384,62), abril de 2010 (R\$ 390,88), junho de 2010 (R\$ 360,08), totalizando R\$ 1.135,58. A infração 07, assim, resta subsistente em parte, no valor de R\$ 28.770,20.

Na infração 08, a utilização de crédito indevido recai sobre a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, no total de R\$ 1.135,58.

O Auditor Fiscal elabora demonstrativo com os valores dos créditos apropriados, à fl. 2957 (volume V), a partir de “nota fiscal fatura de energia elétrica”, emitida pela Companhia de Eletricidade da Bahia – COELBA nº 4631127, 4551371 e 4765411 (fls. 2558/2960 - volume V).

A argüição defensiva é de constitucionalidade da alteração da data do início do direito de aproveitamento dos créditos relativos à entrada de materiais de uso e consumo para o dia 1.º de janeiro de 2020, por força da Lei Complementar 138/10. Aduz que é legal o aproveitamento dos créditos de ICMS relativos às entradas de materiais de uso e consumo, ativo fixo, energia elétrica e serviço de comunicação.

Não obstante o inconformismo do sujeito passivo, a legislação do ICMS desse Estado não permite a utilização dos créditos fiscais oriundos da aquisição de energia elétrica, no caso concreto. O art. 93, II, “b”, RICMS/BA ao identificar as hipóteses de entrada de energia elétrica, que constituem crédito fiscal, não contempla o consumo no estabelecimento comercial.

Os valores exigidos nesse item restam caracterizados, nos períodos de março de 2010 (R\$ 384,62), de abril de 2010 (R\$ 390,88), de junho de 2010 (R\$ 360,08), totalizando R\$ 1.135,58.

Na infração 09, o autuado é apenado com multa por descumprimento da obrigação acessória de registrar na escrita fiscal a entrada de mercadorias sujeitas à tributação.

Com efeito, a falta dos registros autoriza a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, quando se referir à entrada de mercadoria sujeita a tributação, nos termos do artigo 42, inciso IX, Lei 7.014/96, conforme abaixo transcritos:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

Consta do PAF em análise que o sujeito passivo deixou de encriturar no livro registro de entradas as notas fiscais eletrônicas relacionadas no demonstrativo, conforme relação e cópias dos referidos documentos fiscais anexados aos autos.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário, pois sendo este de natureza obrigacional, constitui sempre uma obrigação do sujeito passivo para com o sujeito ativo tributante. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34). Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de manter e encriturar livros fiscais, entre eles, o livro Registro de Entradas (art. 322 do RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), destinado a encrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

Tratam-se de notas fiscais eletrônicas – nf-e, na situação autorizada e cujos emitentes são fornecedores regulares do contribuinte autuado. Contém o documento digital no extrato anexado aos autos, todos os dados necessários à sua verificação, inclusive a chave de acesso que possibilita toda e qualquer conferência. Cópias dos extratos das respectivas notas fiscais eletrônicas foram acostadas aos autos, além do livro da livro Registro de Entradas provando que tais documentos não foram encriturados pelo autuado.

Incabível a rasa alegação defensiva de que tais produtos não deram entradas nos seus estoques, que não tem conhecimento das respectivas notas fiscais e que o Fisco não prova o recebimento das mercadorias, mas apenas que estão autorizadas pelos sistemas da Secretaria da Fazenda do Estado.

Isto porque não tem guarida quaisquer discussões acerca da validade da nota fiscal eletrônica no ambiente tributário, idealizada em substituição à nota fiscal de papel modelos 1 e 1/A, nova ferramenta que passou a ter utilização obrigatória, desde abril de 2008, inicialmente, para os segmentos de combustíveis e cigarros (Protocolo ICMS 10, de 18.04.07) e, hoje, é instituição oficial de fiscalização tributária, em quase todo o universo de contribuintes do ICMS Pessoa Jurídica. Conhecida a chave de acesso de cada nota fiscal eletrônica contra si emitida, o autuado poderia visualizar o Portal da NF-e, verificar a situação do documento digital e fazer as prova de que a operação não ocorreu, conforme é a sua indicação.

Dessa forma, de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF/BA, o impugnante deveria juntar à sua defesa as provas da sua alegação. Como nada foi comprovado, constituindo mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto, devendo prevalecer valores das multas apontadas no levantamento fiscal procedido pelo autuante e caracterizada a multa por descumprimento da obrigação acessória, infração 09, no valor de R\$ 78.798,19.

Na infração 10, por fim, a exigência do crédito tributário, no valor de R\$ 82.547,06, que não foi devidamente impugnada pelo sujeito passivo, deve ser excluída porque se trata de mera repetição da exigência contida na infração 06.

Com relação ao argumento de que as multas aplicadas são abusivas e configuram confisco, não pode ser acatada, tendo em vista que conforme grafado no Auto de Infração, para as infrações enquadradas, as multas aplicadas foram tipificadas no art. 42 da Lei nº 7.014/96. Portanto, são legais as multas aplicadas com porcentuais de 60% indicadas nas infrações cometidas pelo recorrente.

No que se refere à alegação de que a utilização da taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para atualizar o valor do débito é ilegal e inconstitucional, observo que a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB). E da mesma forma que foi dito em relação à inconstitucionalidade da infração 3, a utilização desta taxa é legal e não compete a este órgão julgador, declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado (art. 167 do RPAF/BA).

Diante do exposto, o Auto de Infração é **PROCEDENTE EM PARTE**.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278906.0507/12-5, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS ESPÍRITO SANTO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 432.049,88**, acrescido das multas de 50% sobre R\$28.621,13 e de 60% sobre R\$ 403.428,75, previstas no art. 42, I, “a”, II, “b”, “d”, “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento da obrigação acessória no valor de **R\$78.798,19**, prevista no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, conforme norma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR