

A. I. Nº - 269140.0001/12-0
AUTUADO - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTES - LUIS CARLOS BRITO REIS NABUCO e CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 04. 10. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0215-01/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Os produtos incluídos no regime da substituição tributária, cuja sistemática de antecipação do montante do tributo da operação própria e das sucessivas, encerra o ciclo de tributação e vedada a utilização de créditos fiscais. Infração caracterizada. **b) FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS COM SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Infração reconhecida. **2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVES, SAÍDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Infração reconhecida. **3. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. RECOLHIMENTO A MENOS. LEITE EM PÓ MODIFICADO.** Resta provado que leite modificado se trata de composto lácteo, não se confunde com “leite em pó” para efeito da redução da base de cálculo do inciso XXI, art. 87, RICMS/BA. **4. ALÍQUOTAS. ERRO NA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. PRODUTOS DIVERSOS.** Infrações reconhecidas. Não acatada a arguição de nulidade. Indeferido o pedido de diligência e perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 19/12/2012, para exigir ICMS no valor total de R\$142.300,35, através das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, conforme demonstrativos dos créditos indevidos de mercadorias antecipadas, analíticos e resumos dos anos de 2010 e 2011, em anexo. Consta ainda que o total dos créditos indevidos em 2010 somou R\$19.493,15 e 2011 R\$14.380,30. Exercícios 2010 e 2011. Valor R\$33.873,45 com multa de 60%.
2. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Consta ainda que se creditou de notas de charque em alguns meses de 2010, com o ICMS de 17%, quando o correto seria 7% que é a carga tributária das saídas dessa mercadoria conforme Art. 87 inciso XXXI. Períodos janeiro/fevereiro, abril/maio, agosto e novembro/dezembro 2010. Valor R\$277,93 e multa de 60%.
3. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, referente a saídas de mercadorias tributadas como não tributadas, através de ECF, conforme demonstrativos anexos dos anos de 2010 e 2011. Foram incluídas pelo contribuinte nas saídas não tributadas por ECF, mercadorias cujo NCM não pertence ao rol das mercadorias elencadas no Art. 353 do Decreto nº 6284/97 assim como outras mercadorias que não

são sujeitas a antecipação. Os demonstrativos analíticos discriminam o mês, o NCM, valores e as mercadorias autuadas. Exercícios 2010 e 2011. Valor R\$78.425,76 com multa de 60% .

4. Recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo correspondente às saídas pelo ECF de composto lácteo (leite ideal sachet) e leites derivados de soja, com a redução da base de cálculo em 58,825%, prevista exclusivamente para leite em pó, conforme previsto no art. 87 inciso XXI do RICMS, Decreto nº 6284/97. Consta ainda que o produto Leite Ideal Sachet, fabricado pela Nestlé, corresponde a composto lácteo, conforme consta na sua embalagem, e de acordo com a Instrução Normativa nº 28/07 do Ministério da Agricultura, em anexo, tem o fabricante a obrigação de inserir no rótulo do produto composto lácteo a expressão “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ”, pelo que não faz jus à redução da base de cálculo específica para leite em pó. Foram autuados os anos de 2010 e 2011, conforme demonstrativo resumo e analítico em anexo. Exercícios 2010 e 2011. Valor R\$20.925,66 e multa de 60%.
5. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas que corresponde a saídas de mercadorias tributáveis cuja alíquota aplicável é 17%, tendo sido tributada à alíquota de 7%, conforme demonstrativos anexos dos anos de 2010 e 2011 cujos valores somaram R\$ 1.302,17 e R\$1.504,53 respectivamente. Valor global R\$2.806,70 e multa de 60%.
6. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas se refere a saídas de colônias com a alíquota de 17%, quando a alíquota aplicável é 27%, de acordo com o art. 51, inciso II alínea h do RICMS, Decreto 6284/97 e conforme demonstrativos anexos. Exercício de 2011. Valor R\$602,76 e multa de 60%.
7. Recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo que corresponde a saídas de óculos com carga tributária de 12%, quando o inciso XL do art. 87 do RICMS, estabelece o percentual de 14,6% de carga tributária, bem como as saídas de creme vegetal com redução de base de cálculo aplicável à margarina (que tem carga reduzida para 7%), quando o correto neste caso é 17%, conforme demonstrativos anexos dos anos de 2010 e 2011. Valor R\$5.388,09 e multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação, às fls. 282/296, sintetizando as alegações de fatos e de direito constantes do presente Auto de Infração. Na primeira infração, enumera os produtos listados: iogurte (bebida láctea); açúcar (glacê, mascavo, confeitiro, magro, light); bebida alcoólica (vinho, aguardente); creme dental; chocolates; pães e bolos (biscoitos, cookie, wafer); salgados (castanha); seringa; café; macarrão e margarina. Destaca que tais produtos sofreram tributação nas saídas, conforme a planilha do DOC 03 e que bebida láctea não está sujeita ao regime de antecipação tributária, eis que não se caracteriza como iogurte.

Diz, em que pese o esforço fiscal, a infração não procede. Aduz que os artigos 352 a 369 do RICMS/BA dispõem sobre a antecipação tributária nas operações internas, cabendo ao art. 353 listar, de forma taxativa, as operações/produtos sujeitas à antecipação. Nesse sentido, o art. 353, II, item 3.3 prevê a hipótese de antecipação tributária sobre as bebidas não alcoólicas, iogurtes, classificadas no NCM 04.03.10.00.

Observa que somente os iogurtes classificados no NCM 0403.10.00 é que estão sujeitos à antecipação tributária do ICMS e que o autuante glosou o crédito fiscal de produtos como leite fermentado e bebida láctea, como se fossem iogurte, sem considerar o NCM ou a descrição do produto. Aduz que, além dos iogurtes (NCM 0403.10.00), há outros produtos que, apesar de listados na relação fiscal dos créditos glosados, têm classificação fiscal diversa. É o caso da linha “actvia”, “danoninho polpa”, cujo NCM é 0403.90.00; a linha “danoninho petit suisse” que tem como NCM 0406.10.00; “danoninho promo”, “Danoninho 540g”, NCM 04.06.10.90; “danette”, NCM 0410.00.00. Insiste que além da glosa de crédito fiscal de produtos não sujeitos a antecipação, caberia a fiscalização verificar os produtos que

saíram com tributação e, se observasse a descrição dos produtos e respectivos NCMs veria que não se trata do “iogurte NCM 0403.10.00”.

Defende o regime da substituição tributária, critica apenas sua operacionalização, considerando que o contribuinte operando apenas com um produto tem condição de implementar uma nova regra imediatamente, diferente de quem opera com 20.000 itens que, muitas vezes, somente consegue operacionalizar uma alteração na regra da substituição tributária, algum tempo depois.

Ressalta, de outro lado, que essa prática não causa qualquer prejuízo financeiro para o Fisco. De modo que o produto está sujeito à antecipação tributária, as operações seguintes estão livres de tributação, porque antecipada. Essa é a regra que deve ser adotada. Todavia, se por equívoco, faz-se o crédito, com débito posterior, nesse caso, a despeito do erro (acessório), não há prejuízo para o Fisco, na medida em que o crédito é anulado pelo débito.

Diz que simples fato de haver crédito indevido não importa recolhimento a menor do ICMS tal como acusa o Fisco. Entende que tendo havido o débito indevido, um anula os efeitos do outro. Ressalta que a acusação deixou de observar que houve débito de tais mercadorias na saída, fato que importou na anulação dos efeitos do crédito indevido, de forma que não se pode falar em falta de recolhimento de ICMS. Argui que pode ter havido uma infração acessória por registro equivocado nos livros. Nesse sentido, transcreve trecho do Acórdão JF nº 0113-02/05, reconhecendo que a tributação na saída afasta a acusação de recolhimento a menor de ICMS: “... *acato que foi tributado na saída, não causando nenhum prejuízo aos cofres públicos, fato que o eliminei da planilha, elaborando outro demonstrativo*” (Auto de Infração SEFAZ/BA nº 115484.0002/05-0).

Conclui pela improcedência da acusação seja porque listou produtos não sujeitos a tributação antecipada e porque não observou que houve a tributação, na saída, dos produtos sujeitos à antecipação.

Diz que também é improcedente a infração 3, alegando que as mercadorias de bebidas: “BEBIDA KAPO”; “SKINKA ABACAXI C-HOR 1LT”; “TAMP FRUTAS CITRICAS GARRAF 330ML”; “TAMP FRUTAS” estas últimas enquadradas no art. 353, item 3.5 - bebidas energéticas e isotônicas - NCM 2106.90 e 2202.90 (Lei nº 7667/00), se submetem ao regime de antecipação tributária, eis que são consideradas bebidas isotônicas. Afirma que as bebidas estão indicadas na planilha fiscal pelos NCM’s 2202.10.00 que se refere a “Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”, e também o NCM 2202.90.10 para bebidas energéticas. Reproduz o art. 353, inciso II, itens “3.5” e “5” do RICMS/BA, concluindo que tais mercadorias não estão sujeitas à tributação na saída porque sob o regime da antecipação tributária conforme já demonstrado.

Na infração 4, explica que analisando a planilha fiscal observou que se trata de leite em pó e de soja, que não se confunde com composto lácteo, pois é leite e, sendo leite, está sujeito à redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXI do RICMS/BA. Argumenta que a norma reporta-se ao leite em pó e não especifica o tipo do leite em pó,

Sublinha que na planilha fiscal constam os seguintes leites em pó (de soja): “APTAMIL, LEITE SORA SOJA, LEITE SUPRASOY e LEV SOY”. Esses produtos não são composto lácteo, conforme especificação na embalagem em anexo (DOC.05) e assim, enquadra-se perfeitamente no art. 87, XXI que traz o benefício da redução de base de cálculo para o leite em pó sem fazer nenhuma ressalva ou discriminação, sendo certo que a norma de benefício fiscal interpreta-se pela sua literalidade, consoante art. 111 do CTN, quando o fiscal não pode distinguir o que a norma não distingue. Pede pela improcedência.

Quanto à infração 5, observou que houve erro do Fisco na aplicação da alíquota, que poderá ser constatado na diligência. Em relação à infração 6, diz tão-somente que é improcedente, pois não é devido a alíquota de 25%. Na infração 7 destaca que o produto creme vegetal se caracteriza como margarina, está na cesta básica e correta é a aplicação da alíquota de 7%.

Insiste na necessidade de diligência fiscal e/ou perícia quanto às infrações 1 (verificar o débito do ICMS dos produtos listados – Doc. 04); infração 03 (verificar se os produtos listados estão sujeitos à antecipação tributária), infração 04 (verificar se os produtos correspondem a composto lácteo ou a leite em pó de soja) – DOC 05 e nas infrações 6 e 7 (verificar as alíquotas aplicadas).

Formula os quesitos para a perícia ou diligência.

“a) Na infração 01, houve o débito do ICMS na saída dos produtos considerados? Houve prejuízo ao fisco? O Fiscal incluiu no seu levantamento bebida láctea e leite fermentado? Em que montante? O Fiscal incluiu no seu levantamento leite em pó de soja? É o mesmo que composto lácteo? d) As alíquotas aplicadas nas infrações 05 e 06 estão corretas? Em que montante?”.

Questiona a aplicação da multa 60%, considerada confiscatória (art. 150, IV, CF 88); pede que seja aplicado o princípio *in dúbio pro contribuinte* – benefício da dúvida (art. 112, do CTN).

Conclui pela improcedência do auto de infração, exclusão da multa com confisco, o art. 112, CTN e a realização de diligência ou perícia fiscal.

O sujeito passivo, à fl. 384, através de seu advogado, atravessa petição, juntando comprovantes do pagamento do crédito tributário consubstanciado nas infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 7 que foram objeto do presente Auto de Infração, conforme cópia de DAE que acosta aos autos.

Reafirmou os termos da impugnação em relação à infração 1 e juntou nova cópia do documento 4 – Catalogo da Danone – no qual consta a classificação fiscal de cada produto adquirido.

Os autuantes prestam informação fiscal de fls. 412/419, acerca das razões defensivas do autuado.

Na infração 1, crédito fiscal referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, dizem, quanto a alegação de equívoco na classificação de bebida láctea como iogurte, verificaram que as mercadorias ACTIVIA, DANONINHO, DANETTE, DANONE DESNATADO E CORPUS não possuem NCM enquadrado na substituição tributária (NCM 04031000). Afirmam que tais produtos têm classificação de NCM 04039000 e que o erro foi motivado porque o contribuinte os classificou com o NCM de iogurte em sua escrita fiscal.

Afirmam que refizeram os demonstrativos dos anos de 2010 e 2011 retirando as mercadorias com o equívoco. Segue novo demonstrativo de débito, conforme abaixo transcrito:

DATA OCORR	DATA VENC	VALOR ICMS ANTERIOR	VALOR NOVO ICMS
31/01/2010	09/02/2010	R\$ 5.144,89	R\$ 3.762,02
28/02/2010	09/03/2010	R\$ 1.794,25	R\$ 822,74
31/03/2010	09/04/2010	R\$ 1.286,66	R\$ 656,45
30/04/2010	09/05/2010	R\$ 896,60	R\$ 306,99
31/05/2010	09/06/2010	R\$ 1.031,52	R\$ 447,79
30/06/2010	09/07/2010	R\$ 970,02	R\$ 287,66
31/07/2010	09/08/2010	R\$ 1.703,03	R\$ 849,82
31/08/2010	09/09/2010	R\$ 1.066,58	R\$ 306,37
30/09/2010	09/10/2010	R\$ 1.212,15	R\$ 702,92
31/10/2010	09/11/2010	R\$ 1.612,09	R\$ 874,72
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 1.805,47	R\$343,17
31/12/2010	09/01/2011	R\$ 969,89	R\$432,9
31/01/2011	09/02/2011	R\$ 1.550,99	R\$ 630,46
28/02/2011	09/03/2011	R\$ 1.045,80	R\$ 392,64
31/03/2011	09/04/2011	R\$ 1.156,51	R\$ 383,85
30/04/2011	09/05/2011	R\$ 903,73	R\$ 417,43
31/05/2011	09/06/2011	R\$ 975,63	R\$ 432,04
30/06/2011	09/07/2011	R\$ 1.058,03	R\$ 476,06
31/07/2011	09/08/2011	R\$ 1.044,95	R\$ 395,76
31/08/2011	09/09/2011	R\$ 1.017,52	R\$ 460,44
30/09/2011	09/10/2011	R\$ 984,46	R\$ 486,34
31/10/2011	09/11/2011	R\$ 1.100,16	R\$ 479,06
30/11/2011	09/12/2011	R\$ 1.997,11	R\$ 1.244,83

31/12/2011	09/01/2012	R\$ 1.545,41	R\$ 632,47
		R\$ 33.873,45	R\$ 16.225,46

Quanto à alegação de que houve compensação do imposto creditado indevidamente com os débitos das saídas dessas mercadorias esta não deve prosperar pelos seguintes motivos: “a) O art. 97 inciso IV, alínea “b” do RICMS veda expressamente o crédito fiscal dessas mercadorias. b) A legislação não faculta ao autuado proceder de forma diversa daquela prevista no RICMS/BA. O crédito do imposto relativo a aquisições de mercadorias incluídas no regime de substituição tributária que foi lançado indevidamente não pode ser anulado pelas respectivas saídas tributadas. c) O art. 356 veda expressamente o uso do crédito fiscal (salvo exceções expressas) das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. d) A alegação da autuada de que não houve prejuízo para o Fisco o fato de ter se creditado indevidamente das mercadorias objeto da autuação em função dos débitos nas saídas, não pode ser comprovado, pois ao examinarmos os demonstrativos dos débitos das saídas anexadas pela defesa às folhas 321 a 346 verifica-se que os débitos de ICMS foram bem inferiores aos créditos glosados originalmente na infração 01 do Auto de Infração. e) Sabendo que o ICMS é um imposto de apuração mensal não podemos acatar o argumento defensivo”.

Na infração 2, observa que o contribuinte não se manifestou e recolheu o débito na integralidade.

Na terceira infração – alega que os produtos (bebidas) SKINKA e KAPO como pertencendo à Substituição Tributária, sendo devida, assim, a saída sem tributação. No entanto, a fiscalização afirma que não procede, tendo em vista tratar-se de bebidas mistas, elaboradas com néctar de frutas, cujos fabricantes não fazem a retenção do imposto, dando saídas como mercadorias tributadas normalmente, por não estarem enquadradas no regime de substituição tributária. Citou trechos do Acórdão JJF nº 0293-02/12 que foi objeto de análise desse Conselho de Fazenda.

Em relação à infração 4 – alegação de que o produto leite de soja é leite em pó e não se confunde com composto lácteo. Esclarece que diversas mercadorias foram autuadas: “Composto lácteo Elegê, Ideal composto lácteo, leite suprasoy lactos, leite suprasoy choco e leite suprasoy light”. E reafirma que este produto não está incluído na redução da base de cálculo para leite em pó posto que este é apenas aquele proveniente de leite de vaca conforme portaria do Portaria nº 146 de 07 de março de 1996 do ministério da agricultura que diz. Cita a portaria.

E, por se tratar de isenção parcial, só existe uma forma de interpretação. O CTN (Código Tributário Nacional) determinou que: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

Reitera que a interpretação deve ser literal, sob pena de contrariar dispositivo expresso do CTN e a redução da base de cálculo somente pode ser aplicada para o produto LEITE EM PÓ. Não se pode aplicar uma interpretação extensiva a nenhum produto diferente do previsto no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97, inclusive o questionado LEITE DE SOJA.

Quanto às infrações 5 e 6 – erro na aplicação de alíquota (25%). Pontua contrarrazões de que autuação se refere às saídas de colônia e deocolônias com alíquota de 17%, quando a alíquota aplicável é de 27%, conforme art. 51, alínea “h” do RICMS e de acordo com os demonstrativos constantes no PAF, não tendo o autuado apresentado argumentos que justifiquem a improcedência solicitada. Reproduz o art. 51-A do RICMS/97 (alíquota de 27%).

No que pertine o item 7 – alega que creme vegetal é margarina e se enquadra na cesta básica com aplicação de alíquota de 7%. Explica que o autuado se enganou novamente, pois creme vegetal sofre tributação normal. A margarina está sujeita à redução da base de cálculo prevista no art. 87 inciso XXXI do RICMS, não sendo aplicável essa redução aos produtos denominados de cremes vegetais. Nesse sentido, transcreveu Parecer da DITRI nº 08622/2007 de 03/08/2007.

Destaca novamente que o contribuinte efetuou o recolhimento dos débitos relativos às infrações 2 a 7, conforme DAE e petição anexos. Ante o exposto, retificou o procedimento fiscal, aguardando seja

julgado parcialmente procedente a infração 1 e totalmente procedente as demais infrações, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Em nova manifestação, fls. 484/493, o sujeito passivo pede a improcedência da infração 1, observando que à despeito da alteração procedida pelos autuantes, excluindo parte do lançamento, não merecem acolhimento os argumentos fiscais que continuam sendo apresentados, pois na análise, restou, ainda, exigência indevida, posto que o creditamento realizado pela manifestante não trouxe qualquer prejuízo ao erário.

Diz que a insistência fiscal na manutenção da exigência referente a aproveitamento de créditos fiscais, nas entradas de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, não tem fundamento válido, pois se limita a citar os artigos 97, inciso IV, alínea “b” e o art. 356, ambos do RICMS/BA e declarar que *“o crédito do imposto relativo a aquisições de mercadorias incluídas no regime de substituição tributária que foi lançado indevidamente não pode ser anulado pelas respectivas saídas tributadas”*.

Argui que o imposto em questão é não-cumulativo, pois deveria o fiscal, primeiro, recompor a escrita fiscal da autuada para, depois, exigir eventual saldo devedor do imposto. Não pode o fiscal simplesmente autuar sob o argumento de crédito indevido quando esse crédito, na verdade, foi estornado quando do débito, pelo contribuinte, na saída. Esse suposto crédito indevido, na prática, não causou qualquer prejuízo financeiro para o Fisco.

Frisa que o produto está sujeito à antecipação tributária, as operações seguintes estão livres de tributação, porque antecipada. Essa é a regra que deve ser adotada. Todavia, se por equívoco, faz-se o crédito, com débito posterior, nesse caso, a despeito do erro (acessório), não há prejuízo para o Fisco, na medida em que o crédito é anulado pelo débito, pois, um estorno automático e os efeitos do crédito indevido desaparecem e não caracteriza recolhimento a menor do ICMS.

Discorre que abstraído o anseio pelo aumento na arrecadação do Estado, no caso, se confirmará a escrituração dos débitos e a inexistência de imposto a recolher. Deduz que a manutenção da exigência fiscal importaria em enriquecimento ilícito do Estado, pois o ICMS, antes creditado foi estornado pelos débitos lançados na escrita fiscal da impugnante, não havendo imposto remanescente a ser cobrado.

Afirma que a exigência do tributo em consequência da glosa dos valores creditados, ignorando os débitos lançados na apuração, é o mesmo que impor pagamento para depois autorizar a repetição dos valores escriturados como débito, configurando verdadeiro *“solvet et repet”*, instituto sobejamente repudiado na doutrina e jurisprudência, o que não pode ser admitido nesta instância administrativa. Nesse sentido, a lição do Prof. Roque Antônio Carrazza (*in* Curso de Direito Constitucional Tributário, Ed. Malheiros, 11ª ed., p. 179).

Reitera que as instituições públicas estão vinculadas aos princípios da legalidade, moralidade e impessoalidade (arts. 37 e 150, I da CF/88) e mesmo a possibilidade de restituição ignora o bom senso. Entendimento respaldado na jurisprudência (que transcreve).

Reafirma inexistência de previsão legal, muito menos lógica jurídica que sustente a exigência do pagamento de vultoso montante, e ao mesmo tempo admita a possibilidade da restituição de valores em igual monta, promovendo dano irreparável ao contribuinte, ignorando a verdade material e até mesmo em afronta a Carta Magna, apenas para resguardar uma autuação ilíquida e incerta, no mínimo ilegal e indubitavelmente injusta.

Insiste na necessidade de refazimento da escrita fiscal, em especial do Registro de Apuração do ICMS, para identificar a existência ou não de crédito tributário, no período da autuação. Isso porque, se o débito foi superior ao crédito, existe ICMS; se o crédito for superior ou igual ao débito, não há ICMS. Nesse sentido, para fins de lançamento do crédito tributário, deve verificar se naquele mês, mesmo com as supostas infrações, o imposto recolhido originariamente pelo contribuinte foi menor ao efetivamente devido.

Esclarece que o crédito indevido, por si só, não constitui recolhimento a menor do ICMS. Deve o fiscal verificar se, em decorrência do suposto creditamento indevido, gerou recolhimento a menor para o Estado. Diz que é preciso verificar a escrita fiscal, posto que o Código Tributário Nacional impõe à autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato gerador, além de determinar a matéria tributável e calcular o montante do imposto devido (Art. 142 do CTN).

Insiste que a autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento deve necessariamente calcular o montante do tributo devido, não devendo deter-se exclusivamente na censura ao crédito fiscal supostamente equivocado. Até porque, o estorno do crédito fiscal supostamente equivocado não necessariamente gerará imposto a ser recolhido. Pergunta: e se a empresa já tinha saldo credor no período? E se a empresa, como ocorreu no presente caso, anulou esse crédito com débito?

Pontua que após a devida apuração, caso encontrado saldo devedor, poderia o Fiscal lavrar o Auto de Infração da diferença, em especial porque o que deve ser recolhido é a diferença positiva entre os crédito e débito fiscais.

Argui que, diante desse quadro, antecipando-se a qualquer alegação fiscal, faz-se necessário informar que o refazimento da escrita fiscal não viola o princípio técnico-contábil da oportunidade e da competência, pois o que se busca é a verdade material, que define o imposto efetivamente devido, caso identificado. Pensar o contrário, não permitindo a reconstituição, é o legítimo atentado ao ordenamento jurídico e à verdade material.

Insiste que a fiscalização não pode se restringir em apenas verificar se houve ou não o lançamento correto dos valores correspondentes ao crédito e a débito, mas também se da operação questionada resultou algum imposto devido que não tenha sido pago, uma vez que a utilização de crédito fiscal indevido, não significa, necessariamente, que há falta de recolhimento do imposto, pois pode persistir crédito legítimo em montante suficiente a ser apropriado. Transcreve decisão proferida pelo Tribunal Administrativo de Pernambuco (AI SF 2011.000000638689-14 TATE Nº 00.265/11-0. AUTUADO: SHELL BRASIL LTDA. (RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.) CACEPE: 0126938-04. ADVOGADO: GUSTAVO JOSÉ REIS CARVALHO, OAB/PE: 21.726 E OUTROS. ACÓRDÃO 5ª TJ Nº 0031/2013(09)).

Questiona que em outra oportunidade, a própria autoridade lançadora, neste Estado, reconheceu que a tributação na saída afasta a acusação de recolhimento a menor de ICMS: *“Entretanto, acato que foi tributado na saída, não causando nenhum prejuízo aos cofres públicos, fato que o eliminei da planilha, elaborando outro demonstrativo”* (Auto de Infração SEFAZ/BA nº. 115484.0002/05-0). Ou seja, não cabe simplesmente acusar de utilização indevida de crédito fiscal; tem que comprovar, mediante refazimento da escrita, que essa utilização resultou em recolhimento a menor de ICMS para o Estado. No caso, para constatar a repercussão financeira de tais lançamentos, bastaria a reconstrução da escrita fiscal, mês a mês, nos exercícios fiscais questionados, tendo em vista que todos os saldos, sem dúvida, sofreram a influência dos créditos e débitos decorrentes das operações com os produtos citados no Auto de Infração.

Acrescenta que, de fato, se os créditos fiscais devem ser desconstituídos por não haver tributação em determinadas mercadorias; os débitos pelas saídas das respectivas também exigem a mesma consideração. Por isso pede a recomposição da escrita Fiscal, onde restaria confirmado o valor do ICMS que terminou sendo induvidosamente recolhido. Conclui pela improcedência da infração 1 com o reconhecimento das infrações de 2 a 7. Constam extratos de pagamento das infrações 2 a 7, no valor de R\$149.109,19, colhidos do SIGAT, fls. 498/501.

VOTO

Trata-se de Processo Administrativo Fiscal lavrado para constituir crédito tributário no valor de R\$ 142.300,35, tendo em vista a apuração das infrações descritas e relatadas na inicial dos autos. Após discussões iniciais, o sujeito passivo reconhece a procedência das infrações nos itens 02 a 07, acostando aos autos comprovantes dos pagamentos, fls. 498/502, estando, pois, fora da lide. A discussão cingir-se-à exclusivamente em relação à infração 01.

Preliminarmente, constato que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, visto que o sujeito passivo atacou a matéria objeto da autuação com muita clareza e precisão, da forma como melhor lhe aprouve. Demonstrativos que fundamentam e comprovam as acusações fiscais foram recepcionados por prepostos do contribuinte, possibilitando o pleno exercício da defesa e contraditório.

Na infração a ser apreciada, o autuado foi alcançado pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, no valor total inicial de R\$ 33.873,45. Após a Informação Fiscal prestada pelo Auditor Fiscal, a exigência foi modificada para exclusão da exigência relativa às mercadorias (ACTIVIA, DANONINHO, DANETTE, DANONE DESNATADO E CORPUS) que foram classificadas, equivocadamente, como sujeitas à substituição tributária. A explicação é que tais mercadorias não estão classificadas como iogurtes NCM 0403.10.00 (art. 353, II, item 3.3, RICMS-97/BA), cujo imposto não foi exigido antecipadamente e regular é a utilização do respectivo crédito fiscal.

O valor da exigência passa de R\$ 33.873,45 para R\$ 16.225,46, conforme demonstrativos elaborados pelo Auditor Fiscal, fls. 414, 420 e 421.

Ainda inconformado, o sujeito passivo argui que as instituições públicas estão vinculadas aos princípios da legalidade e da moralidade, que a autuação não observou a não cumulatividade do ICMS. Pede a recomposição pelo Fisco de sua escrita fiscal e diz que não restou caracterizado o recolhimento a menor do imposto, em face ao pagamento nas saídas que anulou o crédito anterior e que a idéia da restituição (SOLVET ET REPET) é instituição repudiada pela doutrina.

O direito não socorre ao sujeito passivo em sua argumentação com a finalidade elidir a exigência fiscal em face à utilização de créditos fiscais, nas operações com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária.

Inicialmente, e justamente porque a Administração Tributária desse Estado, como instituição pública, encontra-se jungida ao estrito regramento legal, deve obediência, entre outros, aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade (artigos 37 e 150, I da CF/88), conforme alertou o autuado. O Fisco, tendo apurada a existência da obrigação tributária não perfeitamente adimplida, efetuou o presente lançamento de ofício, nos termos do art. 142, CTN.

Observo que no demonstrativo elaborado pelo autuante foram discriminados os produtos adquiridos enquadrados no regime de substituição tributária e cuja utilização de créditos de ICMS não tem previsão legal, ainda assim, o contribuinte procedeu ao aproveitamento na sua escrita fiscal. Incabível a alegação defensiva da utilização de créditos fiscais, ao arrepio da legislação ordinária, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, II e § 2º, I, da Constituição Federal, c/c artigos 19 e 20, da LC nº 87/96) ou em razão dos débitos nas saídas seguintes.

Nesse contexto, a própria Constituição determina que a isenção ou a não incidência, salvo lei em contrário, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes. De outra banda, impera destacar a liberdade outorgada ao legislador complementar em matéria da não-cumulatividade aplicável ao ICMS que, de acordo com art. 155, § 12º, XII, “a”, CF 88, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

Como dedução do próprio princípio da não cumulatividade (artigo 19, LC 87/96) o imposto recolhido por substituição tributária não confere ao substituído o direito ao crédito. Isto porque a técnica adotada no ICMS é “*imposto contra imposto*”, que somente confere crédito ao adquirente do imposto corretamente destacado na nota fiscal, o que não ocorre com o ICMS-ST.

Os produtos incluídos no regime da substituição tributária, cuja sistemática de antecipação do montante do tributo da operação própria e das sucessivas, encerra o ciclo de tributação e veda a utilização de créditos fiscais. Nesse sentido o artigo 97, IV, “b”, RICMS-97/BA estabelece que é vedado ao contribuinte, salvo as hipóteses manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à

aquisição, quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (artigos 356 e 359 RICMS/BA);

Dessa forma, observo que os demonstrativos fiscais juntados pela fiscalização apontam todas as mercadorias, cujos créditos foram utilizados indevidamente, com a identificação das respectivas notas fiscais de aquisição, base de cálculo e valor do crédito indevido. Caberia ao impugnante trazer ao processo as provas que pudessem elidir a pretensão fiscal, mostrando em quais casos, em havendo, houve efetivo pagamento nas saídas, o que não foi feito. Limitou-se a argüir, além das razões, antes ventiladas, que caberia ao Fisco o refazimento de sua escrita fiscal e a inadequação do SOLVET ET REPET.

Vimos que a legislação impõe a vedação do crédito fiscal nas aquisições por antecipação ou substituições tributárias. Uma vez que, equivocadamente, o autuado fez uso dos créditos em tais operações, compete, exclusivamente ao próprio autuado, promover a reconstituição de sua escrita fiscal e, se, em decorrência de tal procedimento, houver a produção de provas em favor de sua tese de que não deixou de pagar o imposto devido, mesmo com a utilização indevida do crédito fiscal do ICMS-ST, apresentá-la.

Trata-se também de equívoco da defesa a argüição de que exigir tributo em consequência da glosa dos valores creditados, ignorando os débitos lançados na apuração, é o mesmo que impor pagamento para depois autorizar a repetição dos valores escriturados como débito. A presente exigência, não se trata, em absoluto, da cláusula SOLVET ET REPET (pague e depois reclame), que se caracteriza no pedido judicial da devolução daquilo que teria sido pago indevidamente. No caso em concreto, a exigência repousa no tributo devido que deixou de ser recolhido. Mais precisamente, utilizou de crédito fiscal, quando estava por lei, vedado a fazê-lo.

Sobre a decisão contida no PAF 115484.0002/05-0, que teria reconhecido que a tributação na saída afasta a acusação de recolhimento a menor de ICMS, cabe ressaltar que a mesma não foi confirmada no acórdão CJF Nº 0190-11/06, sendo, pois, rejeitada, por falta de materialidade.

Ante o exposto, resta caracterizada parcialmente a infração 01, no valor de R\$ 16.225,46, conforme constante no demonstrativo de débito de fls. 414, 420 e 421.

PROCEDENTE PARCIAL é o Auto de Infração, pela subsistência parcial do item 01 e integral dos demais, nos valores a seguir: R\$16.225,46 (item 01); R\$277,93 (item 02); R\$78.425,76 (item 03); R\$20.925,66 (item 04); R\$2.806,70 (item 05); R\$602,76 (item 06) e R\$5.388,09 (item 07). Total R\$124.652,36

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 **269140.0001/12-0**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$124.652,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR