

**A. I. Nº** - 269197.0004/13-6  
**AUTUADO** - BUNGE ALIMENTOS S/A  
**AUTUANTES** - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 03.12.2013

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JF Nº 0267-02/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. É vedada a utilização de crédito fiscal, destacado a maior em documentos fiscal pelo destinatário, tendo sido respeitado o princípio da não cumulatividade. Infração reconhecida. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS BENEFICIADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Confirmada a utilização dos aludidos créditos. Mantida a exigência. **2.** BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. Infração reconhecida. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade da Legislação do Estado da Bahia e da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 22/05/2013, para constituir o crédito tributário relativo ao ICMS no valor histórico de R\$584.152,53, acrescido da multa de 60%, em razão de:

Infração 01 – 01.02.41 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.808,06, em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal. A empresa utilizou-se indevidamente do crédito fiscal da NF 205765 que recebeu em transferência óleo de soja degomado em razão da base de cálculo da NF-e ter sido informada a maior que o valor do cálculo das mercadorias e consequentemente com destaque a maior do ICMS. ANEXO I.

Infração 02 – 03.02.05 - Recolhimento a menos de ICMS, no valor de R\$4.187,36, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A empresa efetuou transferência para outras unidades da federação, abaixo do valor de entrada mais recente, conforme art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96. Adotou como procedimento nas entradas provenientes da região Sul/Sudeste para determinação da base de cálculo de transferência da Bahia para outras unidades da federação e para equiparar a carga tributária de saída (12%) a exclusão do valor de ICMS na entrada mais recente (7%) e a inclusão do ICMS das operações interestaduais de 12%. Ou seja, nas mercadorias provenientes do Sul e Sudeste excluímos do valor do produto 7% e incluímos 12% no valor do produto nas transferência. Já nas mercadorias provenientes dos estados do centro-oeste as cargas tributárias de entrada e saída já estão equiparadas em 12%. ANEXO II.

Infração 03 – 01.02.26 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$578.157,11, referente a aquisição de mercadorias com saída subsequente beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Consta ainda da acusação: O estabelecimento industrial auditado: **1)** Adquiriu material de embalagem (caixas) da sociedade empresária RIGESA DA BAHIA LTDA, CNPJ nº 06.043.069/0001-89 IE nº 63.743.424 em cujas operações houve o destaque do ICMS a alíquota de 17%. **2)** Creditou-se do ICMS destacado sem qualquer estorno. **3)** Tais mercadorias de embalagem foram utilizados no acondicionamento de produto fabricado pelo estabelecimento auditado (óleo de soja). **4)** As saídas de óleo de soja deram-se ao amparo da Redução de Base de Cálculo prevista no artigo 87, Inciso VII do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97) no percentual de 29,41% resultando uma carga tributária de 12% sem levar em consideração o crédito presumido de 5% que tais operações ainda desfrutavam. Conclui-se que o estabelecimento auditado incidiu em infração

tributária consubstanciada em recolhimento a menor do ICMS, na medida em que utilizou o crédito fiscal das operações indicadas de forma integral e não proporcional à carga tributária de saída de 12% uma vez que inexistente hipótese de manutenção de crédito para a situação objetiva descrita (Artigo 105 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97). Integra o presente Auto de Infração o Anexo III (2008, 2009 e 2010) que especificam analiticamente o débito exigido.

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, folhas 63 a 84, inicialmente, reconhece as infrações 01 e 02.

Em relação a infração 03, aduz que o estabelecimento autuado adquiriu material de embalagem da empresa PENHA EMBALAGENS BAHIA LTDA, inscrita no CNPJ nº 06.043.069/0001-89 e IE nº 63.743.424, com incidência do ICMS na alíquota de 17% (operação interna), dando posterior saída ao produto óleo de soja ao amparo da Redução de Base de Cálculo prevista no artigo 87, inciso VII, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, diante do princípio da não-cumulatividade, mantém integralmente os créditos do ICMS obtidos na operação anterior (pelas entradas) para compensação com os débitos gerados pelas saídas.

Aduz que o autuante discordou do procedimento adotado pelo autuado, exigindo o estorno proporcional dos créditos de ICMS decorrentes das entradas de internas de material de embalagem a alíquota de 17%, e, saída ao produto óleo de soja ao amparo da redução de base de cálculo ao percentual de 29,41% resultando uma carga tributária de 12%. No entendimento da fiscalização o autuado deveria ter realizado o estorno proporcional dos créditos de ICMS decorrentes das entradas de mercadorias, por que, a saída do produto óleo de soja está amparada com base de cálculo reduzida. O benefício fiscal da redução da base de cálculo estaria vinculado ao estorno proporcional dos créditos das respectivas entradas. Em razão do aproveitamento integral dos créditos, houve a glosa proporcional dos créditos fiscais escriturados.

Assegura que a exigência do estorno proporcional é totalmente indevida, por não encontrar amparo na CF/88 e violar o disposto na legislação de regência (Convênio ICMS).

Destaca que a CF/88 confere aos contribuintes o direito a não-cumulatividade do ICMS, assegurando-lhes o aproveitamento de todos os créditos das operações anteriores, transcrevendo o art. 155, § 2º, I e II da mesma.

Afirma que, como se pode retirar da leitura do referido dispositivo, a anulação do crédito relativo às operações anteriores (que autorizaria a exigência do estorno ora questionada) só ocorrerá em casos de “isenção” ou “não-incidência”. Entretanto, no caso em tela se tratar da “**redução da base de cálculo**”, instituto jurídico diverso tanto da “isenção” quanto da “não-incidência”, e, portanto, não estaria dentre as exceções que determinam a anulação do crédito na entrada.

Salienta que para legitimar a exigência do estorno proporcional dos créditos de ICMS e desconsiderar o princípio da não-cumulatividade, os Estados resolveram adotar tese no sentido de considerar a “redução da base de cálculo” como hipótese de isenção (segundo eles, seria uma espécie de “isenção parcial”).

Reconhece que, recentemente, esta idéia de considerar “redução da base de cálculo” como uma espécie de “isenção parcial” (*mesmo ferindo o princípio da estrita legalidade tributária – no entendimento da ora Impugnante*), foi acolhida pelo Egrégio STF e passou a ser adotada de forma equivocada e indiscriminada em todos os processos fiscais que exigem o cancelamento dos créditos de ICMS em decorrência de saídas com redução da base de cálculo, tornando-se o novo parâmetro de aplicação do art. 155 da CF/88.

Esclarece que mesmo nas hipóteses de isenção parcial o art. 155, § 2º, inciso II, “b” da CF prevê que a anulação do crédito será dispensada quando houver determinação em contrário da legislação, ou seja, quando há previsão legal o crédito integral das entradas deve ser assegurado, o que é o caso, como passamos a demonstrar.

Entende que o completo debate acerca do tema em questão depende da abordagem dos dispositivos encontrados nos Convênios Interestaduais de ICMS.

Argumenta que mesmo nas hipóteses de isenção parcial o art. 155, § 2º, inciso II, “b” da CF prevê que a anulação do crédito será dispensada quando houver determinação em contrário da

legislação, ou seja, quando há previsão legal o crédito integral das entradas deve ser assegurado, o que é o caso, segundo entende e tenta demonstrar.

Discorre sobre a sistemática de Convênios em matéria de ICMS, não olvidando aportes e referências à Lei Complementar nº 24/75, entendendo que o tema objeto do lançamento encontraria solução na abordagem de dispositivos encontrados nos Convênios Interestaduais de ICMS.

Destaca que quando o RICMS impõe o estorno proporcional dos créditos fiscais relativos à mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização com saída beneficiada pela redução da base de cálculo está em desacordo com o Convênio e com a Lei Complementar nº 24/75.

Tece comentários sobre o sistema jurídico pátrio, destacando que está estruturado de forma hierarquizada, entendimento diverso é contrário ao sistema federativo previsto na CF, pois que sentido teria o art. 155 e a própria existência dos Convênios se os Estados pudessem alterar por lei estadual a forma de aproveitamento dos créditos do ICMS?

Ressaltada que os convênios devidamente formalizados, para perderem efeitos e sua força impositiva, devem ser denunciados pelo signatário interessado com a observância das formalidades exigidas para este ato, dentre elas a comunicação formal e prévia aos demais signatários, hipótese não ocorrida no caso concreto. Entretanto tal circunstância foi desconsiderada pelo autuante.

Esclarece que a importância dos Convênios toma maior relevo quando se constata que os produtos com redução de base de cálculo são protegidos constitucionalmente pelo princípio da essencialidade e, nesse sentido, se constituem em um instrumento de política fiscal, destinado a reduzir os custos tributários incidentes sobre as referidas mercadorias, essenciais que são para os consumidores de baixa renda.

Em seu entendimento ao concederem a redução da base de cálculo, os Estados deveriam observar uma carga tributária certa. Se adotarem uma carga tributária de 7% (sete por cento), é indispensável que os contribuintes que realizem as operações com os referidos produtos possam manter, integralmente, os créditos derivados das entradas. Ocorre que o estorno ou a não apropriação proporcional mascara a carga tributária real, violando os dispositivos constitucionais mencionados, na medida em que o Estado apregoa uma carga tributária e pratica outra, completamente diferente.

Destaca que o estorno ou a não apropriação proporcional mascara a carga tributária real, violando os dispositivos constitucionais mencionados, na medida em que o Estado apregoa uma carga tributária e pratica outra, completamente diferente.

Cita doutrina sobre o tema.

Destaca que acerca da normatização dos Convênios Interestaduais de ICMS, além da previsão de obrigatoriedade contida expressamente no art. 7º da Lei Complementar nº 24/75, o STF já afirmou que a fonte jurídica das isenções e de outros benefícios fiscais no âmbito do ICMS é o Convênio, bem como já se deixou claro que não existe distinção entre convênio autorizativo e impositivo (RE 96.545/SP) no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que todos os Convênios obrigam os Estados-membros.

Reitera que os convênios visam atender exatamente o interesse do Estado e do povo em torno da essencialidade e importância dos produtos, sob pena do cancelamento dos créditos onerar tais operações e acabar desobedecendo ao princípio da seletividade da tributação, expresso no inciso III, §2º, do artigo 155, da CF/88.

Transcreve decisões do STF sobre exceções a regra que determina o estorno dos créditos.

Frisa que ao se anular os créditos originados nas entradas por meio do estorno, estar-se-á onerando a referida operação, fazendo com que o crédito estornado passe a ser considerado custo e passe a fazer parte do preço da mercadoria, sendo assim, em análise final, transferido ao consumidor.

Sustenta não ter lógica a aplicação do estorno apregoada pelo Fisco, sob pena de se anular e se desconsiderar a própria razão de existir dos produtos da “cesta básica” (diferenciados em virtude de sua essencialidade e seletividade da tributação).

*Questiona: De que adianta a carga tributária mínima apregoada pelos Convênios Interestaduais, bem como a redução da base de cálculo determinada pela legislação de regência, se tais benefícios terão de ser estornados até serem anulados? Que espécie de benefício estará sendo oferecido ao consumidor final, se na prática tal benefício for transformado em “custo” e for embutido no preço?*

Analisa que no caso de mercadorias sujeitas internamente à alíquota de 12%, se for exigido o estorno do crédito derivado das entradas, se estará imputando ao contribuinte que promove tal operação uma carga tributária de aproximadamente 11,33%, ao invés dos propalados 7% constantes na legislação específica de regência.

*Questiona, ainda: De que adianta o benefício de redução da base de cálculo se for exigido o estorno dos créditos das entradas?*

Conclui que se os créditos forem anulados por meio do estorno como pretende o Fisco, o autuado terá de passar a considerar tais valores estornados como “custo”, e, então, incluir tais valores no preço de saída dos produtos, onerando assim, o consumidor final (violando completamente a razão de existência da aplicação da redução da base de cálculo).

Afirma que a multa aplicada em 60% reveste-se nitidamente de caráter confiscatório, transcrevendo trechos de decisões de outros tribunais e dispositivos da Constituição Federal.

Ao final, requer improcedente a exigência do imposto, da multa e dos juros, por ser medida de direito e de justiça.

À folha 99 o autuado requereu a juntada do documento de arrecadação estadual – DAE correspondente ao recolhimento dos valores das infrações 01 e 02.

O autuante, fls. 106 a 121, ao prestar a informação fiscal, salienta que não prospera a pretensão do autuado.

Quanto ao mérito, afirma que é indiscutível que o STF firmou a natureza jurídica da redução de base de cálculo como sendo de uma isenção parcial. Não poderia ser de outra forma, posto que, em Direito, importa pouco o nome que o legislador atribui aos institutos jurídicos. O que é relevante, afinal, é a sua *ratio*, o seu fundamento teleológico.

Sustenta que o estorno de crédito determinado em sua função não fere, portanto, o princípio da não-cumulatividade sendo perfeitamente congruente com o artigo 155, Inciso II, § 2º, Incisos I e II, da CF/88.

Como paradigma transcreve a ementa e o voto do relator no julgamento do Agr. Regimental no Agr. de Instrumento nº 565.666/RS.

Conclui que tal julgado, além de fornecer a atual posição da jurisprudência do STF sobre o tema, desmistifica o argumento apresentado de que óleo de soja, por equívoco entendido como integrante da cesta básica (na Bahia não integra), não poderia ter o mesmo tratamento. A peça impugnatória é bastante confusa neste particular. O entendimento exposto no julgamento citado não autoriza as ilações manifestadas pelo estabelecimento autuado.

Quanto ao argumento de que haveria uma previsão de manutenção de crédito para o caso sob análise em um suposto Convênio Interestadual, destaca que a defesa que não especifica qual o convênio. Afirma que é uma alegação inverídica.

Ressalta que as hipóteses de manutenção de crédito decorrentes de redução de base de cálculo vigentes no Estado da Bahia ao tempo da ocorrência dos fatos geradores quantificados no presente lançamento estavam taxativamente previstas no artigo 105 do Regulamento do ICMS então vigente (aprovado pelo Dec. 6.284/97). Lá não figura tal hipótese.

No tocante a alegação de confisco, afirma que se trata de argumento de atendimento impossível na via administrativa, por razões que remontam a Montesquieu e por proibição expressa disposta no artigo 167, Inciso I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

Às folhas 124 e 125, foi acostado pela Coordenação Administrativa do CONSEF relatório do SIGAT- Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – Detalhamento de Pagamento PAF, constando o pagamento do valor histórico de R\$5.995,42, correspondente as infrações 01 e 02.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multas por descumprimento de obrigações acessórias decorrente de 03 (três) infrações.

Em sua defesa o sujeito passivo reconhece a procedência das infrações 01 e 02, tendo efetuado o pagamento. Portanto, não existindo lide, entendo que as mesmas restaram caracterizadas.

Assim, no caso em tela, a lide persiste em relação à infração 03, a qual passo a analisar.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

No mérito, na infração 03 é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saída subsequente beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Consta ainda da acusação que o estabelecimento industrial autuado: 1) Adquiriu material de embalagem (caixas) da sociedade empresária RIGESA DA BAHIA LTDA, CNPJ nº 06.043.069/0001-89 IE nº 63.743.424 em cujas operações houve o destaque do ICMS a alíquota de 17%. 2) Creditou-se do ICMS destacado sem qualquer estorno. 3) Tais mercadorias de embalagem foram utilizados no acondicionamento de produto fabricado pelo estabelecimento auditado (óleo de soja). 4) As saídas de óleo de soja deram-se ao amparo da Redução de Base de Cálculo prevista no artigo 87, Inciso VII do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97) no percentual de 29,41% resultando uma carga tributária de 12% sem levar em consideração o crédito presumido de 5% que tais operações ainda desfrutavam. Concluiu o autuante, que o estabelecimento auditado incidiu em infração tributária consubstanciada em recolhimento a menor do ICMS, na medida em que utilizou o crédito fiscal das operações indicadas de forma integral e não proporcional à carga tributária de saída de 12% uma vez que inexistia hipótese de manutenção de crédito para a situação objetiva descrita (Artigo 105 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97). Integra o presente Auto de Infração o Anexo I (2008, 2009 e 2010) que especificam analiticamente o débito exigido.

Entendo não restar dúvida de que o produto óleo de soja industrializado e comercializado pelo sujeito passivo são amparado pela Redução de Base de Cálculo no percentual de 29,41% resultando uma carga tributária de 12%, conforme previsto no artigo 87, Inciso VII do RICMS/87, *in verbis*:

**Art. 87.** *É reduzida a base de cálculo:*

...

**VII - das operações internas com óleo refinado de soja (NBM/SH 1507.90.10) ou de algodão (NBM/SH 1512.29.10), calculando-se a redução em 29,41% (vinte e nove inteiros e quarenta e um centésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12% (doze por cento);**

Nesta situação, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, em vigor nas datas dos fatos geradores, ao tratar da Anulação do Crédito Fiscal, no artigo 100, inciso II, determina que:

**Art. 100.** *O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

**I - ...**

**II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;**

**§ 1º** *Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.*  
Grifei.

Portando, o crédito fiscal utilizado relativo às aquisições de material de embalagem cuja saída é beneficiada com redução da base de cálculo do ICMS, como ocorre com o produto óleo refinado, objeto da presente lide, deve ser estornado pelo contribuinte, de forma proporcional ao benefício fiscal correspondente.

Não pode ser acolhida a alegação defensiva que, supostamente, existiria uma previsão de manutenção de crédito em um suposto Convênio Interestadual, pois tal fato não foi comprovado pelo sujeito passivo, o qual não apontou, de forma objetiva, qual seria o suposto acordo interestadual.

Logo, a infração 03 é procedente.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269197.0004/13-6**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$584.152,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR