

PROCESSO - A. I. N° 206958.0018/10-3
RECORRENTE - ITÃO SUPERMERCADOS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4^a JJF n° 0039-04/14
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA
INTERNET - 28/07/2014

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0181-12/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PROPORCIONALIDADE. É evidente que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária são “operações tributadas”, mas não para o alcance que foi dado a essa expressão pelo § 1º do art. 100 do RICMS/97. Ali o legislador quis se referir apenas, de forma genérica e imprecisa, à necessidade de segregar as operações que ensejam débito do imposto daquelas que não o resultam. Assim, o alcance semântico que há de ser dado à expressão “não tributadas” no texto do § 1º do art. 100 do RICMS/97 é aquele que contempla na locução citada as operações que não ensejam débito do imposto, consequência direta da mecânica débito/crédito, elemento básico e geral do sistema. Não merece reparo o lançamento levado a termo pela autoridade fiscal, ao excluir do conta corrente do autuado a parcela dos créditos associada às operações de saída regidas pelo sistema de substituição tributária. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4^a Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25.09.2013, para cobrar ICMS no valor de R\$ 98.118,50, relativo ao cometimento de 07 infrações, sendo somente objeto do presente Recurso a infração 4, a seguir transcrita:

Infração 04: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, no mês de dezembro de 2010. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto;

Foram apresentadas Defesa tempestiva às fls. 202 a 222 contestando somente a infração 04, e Informação Fiscal às fls. 225 a 227 pedindo pela manutenção do Auto de Infração.

Após concluída a instrução, a 4^a JJF julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme abaixo transscrito:

“VOTO

Preliminarmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo o imposto, a multa e sua base de cálculo sido apurados em conformidade com a legislação regente da matéria, cujos valores se encontram contidos nos demonstrativos elaborados, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos.

Quanto ao mérito, o autuante fez prova da prática de operações mercantis listadas nos demonstrativos acima referidos, conforme cópias às folhas 10 a 199, desincumbindo-se, assim, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias principal e acessória.

Quanto às infrações 01, 02, 03, 05, 06 e 07, o autuado não se insurgiu relativamente à imputação feita na peça

inaugural do lançamento, tendo, pelo contrário, manifestado anuênciia conforme folha 207 do presente processo. À folha 230 (frente e verso), consta, inclusive, a anexação do extrato SIGAT, pelo qual é possível constatar a quitação dos valores relativos às infrações citadas. Deixa, portanto, de haver questão controversa relativamente às imputações acima referidas. Julgo, conseqüentemente, procedentes as infrações 01, 02, 03, 05, 06 e 07 integrantes do presente lançamento.

Quanto à infração 04, o autuante fez a descrição do fato supostamente ofensivo à legislação, relacionando todos os documentos fiscais que deram ensejo ao estorno do crédito apropriado quando da aquisição das respectivas mercadorias, conforme folhas 92 a 94. Na última folha citada, o preposto fiscal apresenta, inclusive, um demonstrativo do cálculo empreendido para chegar ao percentual de estorno. Desincumbiu-se, assim, do seu ônus processual em evidenciar o fato infracional alegado.

O autuado não contestou o fato descrito, tendo admitido o creditamento integral, quando deveria tê-lo feito de forma proporcional às operações de saída tributadas pelo imposto. Contesta, no entanto, a metodologia levada a termo pelo preposto fazendário, pois defende que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária deveriam ser enquadradas como “tributadas pelo imposto”, diferentemente do que fez o autuante, quando as tratou como “operações não tributadas”.

Em sua informação fiscal, o autuante transcreve o texto do inciso II do § 1º do art. 93 do RICMS/97 para reafirmar que a norma alude a “operações ou prestações” e não a “produtos”, declarando, por fim, que possui dúvidas em relação à melhor interpretação do dispositivo regulamentar citado.

A questão, como se pode ver, resume-se à discussão acerca da proporcionalidade do crédito relativo à aquisição de embalagens, utilizadas em operações de saída subsequentes tributadas, isentas e sujeitas ao regime de substituição tributária. Ou seja, reside em como calcular o percentual de operações “isentas ou não tributadas”, para que esse coeficiente venha a ser aplicado ao total dos créditos apropriados no mês de dezembro de 2010.

Convém, inicialmente, que garimpemos o texto regulamentar com vistas a obter uma compreensão sistemática do tratamento tributário conferido, pelo legislador, às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, esforço que, certamente, auxiliar-nos-á na interpretação do sentido e alcance da norma prevista no inciso II do § 1º do art. 93, posta em discussão.

O instituto da Substituição Tributária se encontra previsto na Subseção II da Seção II do Capítulo III do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Sua sistemática consiste em atribuir a um dos agentes econômicos, situados, geralmente, no início da cadeia produtiva, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, ainda por ocorrer, e a serem praticadas pelos demais agentes econômicos, conforme prevê o art. 353 do diploma regulamentar citado, em cujo caput podemos encontrar o delineamento básico do instituto, reproduzido a seguir.

“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado: ...”

Como se pode deduzir, da sistemática descrita resulta que o ICMS passa a ser lançado e cobrado de uma única vez, e não mais de forma paulatina, operação a operação. Em consequência, as operações subsequentes à retenção centralizada do imposto passam a ser tratadas como se isentas fossem, pois não ensejam o destaque do ICMS no documento fiscal respectivo, nem qualquer outra providência correlata.

Diz-se, assim, que, após a retenção e recolhimento promovidos pelo agente econômico situada na origem da cadeia produtiva, encontra-se encerrada a fase de tributação das referidas mercadorias, nos termos do art. 356 do diploma normativo em comento, abaixo reproduzido, in verbis:

“Art. 356. 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, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

...
§ 7º O encerramento da fase de tributação referido (grifo acrescido) neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.

Como decorrência do regime tributário acima aludido, tem-se a vedação ao creditamento do imposto anteriormente pago, conforme prevê o art. 97, inciso IV, alínea “b”, a seguir.

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

...
IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

...
b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359);
...”

Assim, a aquisição de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária não pode ensejar direito ao crédito, pois esta é a sistemática do instituto. Tal se explica pelo fato de que não haverá, mais, a necessidade de compensação do crédito tomado com o débito futuro, relativo a operações subsequentes, nos termos do art. 91 do RICMS/97, conforme abaixo.

“Art. 91. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.”

Delineados, nestes termos, os traços característicos do instituto da substituição tributária, é possível concluir que a aquisição das embalagens destinadas ao uso em operações submetidas ao regime citado não enseja direito ao crédito do ICMS incidente nas aquisições referidas, pelos motivos já citados.

Ocorre, porém, que as embalagens citadas foram utilizadas não apenas em operações isentas ou sujeitas ao regime de ST, mas também em operações tributadas, o que acarreta uma dificuldade, pois parte do creditamento é lícito, enquanto que a outra parte é vedada. O § 1º do art. 97, cujo caput foi acima transscrito, trouxe uma regra objetiva que prevê a aplicação do creditamento proporcional quando da própria aquisição, conforme texto abaixo reproduzido.

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

I - para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:

a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida;

...

§ 1º Relativamente ao não creditamento a que se referem os incisos I e II, se o contribuinte vier a realizar operação ou prestação tributada tendo por objeto ou utilizando como insumo quaisquer dos bens, mercadorias ou serviços ali referidos, **poderá creditar-se do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações e prestações tributadas que efetuar.** (grifo acrescido) ...”

Ou seja, a proporcionalidade do creditamento é um procedimento previsto já quando da aquisição da mercadoria, desde que, obviamente, essa circunstância seja previamente conhecida, conforme a alínea “a” do inciso I do art. 97, acima reproduzido.

Fazendo uma interpretação a contrário senso do dispositivo citado, quando essa circunstância não é conhecida, a solução é aguardar o momento da saída dos produtos, para poder, a partir daí, fazer o estorno do crédito, mediante o cálculo da proporcionalidade.

É exatamente isso que prevê o inciso I do art. 100, texto cuja interpretação é, neste processo, motivo de divergências, conforme a seguir. O inciso citado, combinado ao texto do § 1º, dá a exata dimensão sistemática da norma, conforme a seguir.

“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 - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

...
§ 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 (grifo acrescido), 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. ...”

Assim, o estorno proporcional do crédito nada mais é do que consequência da impossibilidade de se saber exatamente qual proporção das mercadorias adquiridas vai ser utilizada em operações tributadas. No caso do presente Auto de Infração, não foi possível ao autuado saber previamente qual o percentual de embalagens que seria utilizado em operações tributadas.

Nesse contexto, e dentro do sistema, é que deve ser interpretada a regra prevista no § 1º acima reproduzida, pois fazê-lo de forma isolada e literal pode nos levar a conclusões absolutamente injustas e contraditórias.

Pois bem, como as operações sujeitas ao regime de substituição tributária são tributadas em fase única e antecipadamente, as operações antecedentes não podem ensejar o creditamento do imposto. Em consequência, as embalagens adquiridas com a finalidade de acondicionar as mercadorias cujas saídas subsequentes são regidas pelo sistema ST, não podem gerar crédito.

Ora, se as embalagens destinadas a operações regidas pela ST não podem gerar crédito fiscal, é evidente que terão que compor a proporcionalidade na condição de operações não tributadas. Do contrário, estaríamos dando um tratamento tributário a esses créditos de embalagens que contrariam o disposto no art. 97, inciso IV, alínea “b”, acima transcrita, o qual veda expressamente o creditamento em tais hipóteses.

É evidente que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária são “operações tributadas”, mas não para o alcance que foi dado a essa expressão pelo § 1º do art. 100 do RICMS/97. Ali o legislador quis se referir apenas, de forma genérica e imprecisa, à necessidade de segregar as operações que ensejam débito do imposto daquelas que não o resultam. Assim, o alcance semântico que há de ser dado à expressão “não tributadas” no texto do § 1º do art. 100 é aquele que contempla na locução citada as operações que não ensejam débito do imposto, consequência direta da mecânica débito/ crédito, elemento básico e geral do sistema.

Por isso, não merece reparo o lançamento levado a termo pela autoridade fiscal, ao excluir do conta corrente do autuado a parcela dos créditos associada às operações de saída regidas pelo sistema de substituição tributária.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 251 a 254, refazendo todos os pedidos da defesa inicial.

Após breve histórico dos fatos vividos no presente PAF, reproduzindo a infração 04 guerreada, passa a discorrer sobre suas teses defensivas.

Assevera que em nosso sistema, a legislação tributária é interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte quando presente qualquer das hipóteses contempladas pelo Art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN, objeto da Lei nº 5.172/1966.

Em seguida diz que “é fato incontestável que só não são tributadas pelo ICMS as operações contempladas com isenção, com imunidade, ou quando há redução da alíquota para zero”.

Depois de colacionar parte do voto do Acórdão combatido,

“É evidente que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária são “operações tributadas”, mas não para o alcance que foi dado a essa expressão pelo § 1º do art. 100 do RICMS/97. Ali o legislador quis se referir apenas, de forma genérica e imprecisa, à necessidade de segregar as operações que ensejam débito do imposto daquelas que não o resultam. Assim, o alcance semântico que há de ser dado à expressão “não tributadas” no texto do § 1º do art. 100 do RICMS/97 é aquele que contempla na locução citada as operações que não ensejam débito do imposto, consequência direta da mecânica débito/ crédito, elemento básico e geral do sistema. Não merece reparo o lançamento levado a termo pela autoridade fiscal, ao excluir do conta corrente do autuado a parcela dos créditos associada às operações de saída regidas pelo sistema de substituição tributária.” (Grifamos)

...aduz que se for feita uma contraposição entre o argumento do acórdão e o direito posto, já se constata a imprecisão da Decisão, fato suficiente para “respaldar a idoneidade jurídica do quanto propugna a agoró recorrente, porque evidencia a imperiosidade de se transpor a observação da lide para o âmbito de aplicação do Art. 112, inciso I e II, do CTN”, cujo texto transcreve.

Repisa a tese de que nas operações de saídas realizadas estão inclusas as vendas de mercadorias adquiridas no regime de substituição tributária, que são alcançadas pelo ICMS.

Com base neste norte, afiança que “a operação aritmética para realização da proporção determinada pelo inciso II do § 1º do Art. 93 do RICMS-BA., no caso do recorrente, deve ser configurada tomando como operações de saídas não tributadas pelo ICMS apenas os valores inerentes aos COFs. 5.102, 5.152 e 6.102 dos anexos II e II-A, coluna “Isentas/Não Tributadas”, porquanto os valores dos COFs. 5.405 e 6.404 se referem a operações tributadas pelo regime de substituição”.

Noutra senda, coloca que deve ser respeitado o princípio da tipicidade cerrada da norma tributária, corolário do princípio da estrita legalidade e determinante de todos os contornos do alcance da norma jurídico-tributária, de maneira que, diante da imprecisão da substancial explicitada pelos julgadores de piso, obsta a presente exigência fiscal.

Coloca que o crédito tributário efetivamente devido e legítimo monta em R\$ 7.729,24, em valores históricos, como demonstrou no relatório já colacionado ao feito, identificado no item “8” de sua peça de impugnação de defesa.

Ao final de seu petitório, clama pela reforma da Decisão de piso, com a declaração de procedência parcial da infração 4.

Não houve manifestação da PGE/PROFIS.

VOTO

Temos sob apreciação Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da JJF 0039-04/14 que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, pleiteando a reforma da Decisão no que tange a infração 4.

A infração fora lançada pela suposta falta de estorno de crédito fiscal relativo as entradas de mercadorias que tiveram as saídas posteriores com a não incidência do imposto.

Compulsando os autos, entendo que merece reparo a r. Decisão de *primo grau* por entender a tese de Contribuinte que a proporção determinada pelo inciso II do §1º do artigo 93 do RICMS-BA vigente a época dos fatos contempla tão somente as operações isentas e as não tributadas, restando fora desse parcela as operações cuja tributação já foi antecipada.

Assim dispunha o referido texto legal

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

(...)

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito. (grifo nosso)

Pela leitura do referido inciso, entendo que estorno deve ser considerado sobre a parcela das mercadorias isentas e não tributadas, sendo, contudo, correta a utilização do crédito fiscal na proporção das saídas tributadas, ou seja, das mercadorias que saem com a tributação normal ou aquelas sobre as quais já ocorreu a tributação antecipadamente por substituição.

Por seu turno, o art. 100, §1º não dá margem a dúvida quanto à necessidade do estorno do crédito na proporção das mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.

Pela importância, colaciono o referido mandamento abaixo:

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:

(...)

§ 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.

Pela leitura minuciosa e sistemática de ambos os artigos, creio que os produtos com fase de tributação já encerrada, isto é, aqueles com os impostos pagos antecipadamente por outra pessoa e vendidos pela empresa recorrente, não podem ser considerados como produtos não tributados para fazer parte do estorno proporcional do crédito, consoante a dicção do art. 100 do então vigente RICMS/BA-97.

Com esse norte, vejo que a tese recursal do Contribuinte é a que deve ser trilhada, excluindo-se os valores relativos aos CFOP's 5.405 e 6.404 por se referirem a operações tributadas pelo regime de substituição, restando somente o valor de R\$ 7.729,24 para ser estornado, como bem apontado pelo Recorrente na sua peça de defesa.

Ressalte-se que o próprio autuante, na sua manifestação de fls. 226 a 227 menciona que “*Se prevalecer o entendimento da empresa, os valores apresentados na DEFESA estarão corretos, porque utilizaram os mesmos valores totais das saídas e dos créditos lançados, apenas aferrados pelo percentual que defendem, isto é, integrando as saídas de produtos tributados com a dos produtos da substituição tributária, que resultariam assim em 71,7% do total do exercício, legitimando R\$ 19.593,27 dos créditos lançados e expondo R\$ 7.729,74 ao estorno pretendido pelo texto legal*”.

Ademais, lembremos que o percentual de mercadorias na substituição tributária é parcela contabilizada em outros tipos de apuração do ICMS como parcela tributada, devendo então ser mantida a lógica de apuração também nesta autuação.

Assim sendo, entendo que a infração 4 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 7.729,74.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para alterar a Decisão de Primeira Instância, e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o presente Auto de Infração no que tange a infração 4, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206958.0018/10-3, lavrado contra **ITÁO SUPERMERCADOS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor de total **R\$84.958,19**, acrescido das multas de 60% sobre R\$65.898,19 e 100% sobre R\$19.060,00, previstas no art. 42, incisos VII, alíneas “a” e “b”, II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.422,65**, prevista no inciso XIII-A, “i”, do supracitado dispositivo, com os acréscimos moratórios conforme estabelecido pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS