

A. I. Nº - 278868.1001/15-0
AUTUADO - BUNGE ALIMENTO S/A
AUTUANTES - JOSÉ MARCELO PONTES
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24.02.2016

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0009-02/16

EMENTA: ICMS. I. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO CORRESPONDENTE A PARTE PROPORCIONAL DA REDUÇÃO. Restou comprovado que as entradas de mercadorias, relativos aos produtos de embalagens – caixa de papel ondulado - foram para integrar processo de industrialização, relativo ao acondicionamento do produto óleo de soja, destinados ao mercado nacional e não ao mercado externo, o que estaria acobertada pela exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea “b”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, que não se exige estorno de crédito. Saídas para o mercado interno de mercadorias, com redução da base de cálculo, ensejam estorno de crédito fiscal no valor correspondente a parte proporcional da redução. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/03/2015, constitui crédito tributário no valor de R\$138.074,66, conforme demonstrativos acostados às fls. 5 a 166 dos autos, com documentos anexos, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01 01.05.03 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$138.074,66, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, período de abril a dezembro de 2012.

Consta da descrição dos fatos que o Contribuinte efetuou saídas de frascos de 900ml de óleo de soja embalados em caixas de papelão ondulado contemplando redução de base de cálculo de 29,41%, ou seja, carga tributária de 12%. Entretanto, não providenciou o estorno dos créditos correspondentes às entradas dessas caixas de papel ondulado que por sua vez foram efetivadas com carga tributária de 17%. Para obter o valor do estorno do crédito processou-se o seguinte: Com base nos registros C170 da EFD do Contribuinte (ver pasta EFE_2012 em mídia magnética em anexo), obteve-se as saídas de óleo de soja com carga tributária de 17% e redução de base de 29,41% (ver anexo II - fl. 6/144).

Essas saídas foram totalizadas mensalmente em quantidades de caixas. Tendo como fonte a EFD do Contribuinte (registros C100) e as notas fiscais eletrônicas emitidas para o Contribuinte constantes da base de dados da SEFAZ/BA (ver pasta nfe_entradas_2012 em mídia em anexo), obteve-se o valor unitário médio mensal das entradas de caixa de papel ondulado (ver anexo III- fl. 145/166).

Elaborou-se o Demonstrativo de Estorno de Crédito (anexo I - fl. 5) onde, de pose dos valores acima citados obteve-se a base de cálculo das entradas das caixas de papel ondulado correspondentes às quantidades saídas com carga tributária de 17%. Dessa base de cálculo, calculou-se o valor creditado pelo contribuinte nessas entradas, ou seja, contemplou-se uma carga tributária de 17%, bem como o valor que efetivamente ele tem direito de crédito dessa base, isto é, utilizando-se uma carga tributária de 12%. Os valores mensais de crédito não estornados pelo

contribuinte, diferença entre os valores obtidos com a aplicação das cargas de 17% e 12% sobre as bases de cálculo médias das entradas de caixa de papel ondulado, foram apresentados no Demonstrativo de Estorno de Crédito (anexo I - fl. 5).

Enquadramento: Artigo 29, § 3º da Lei nº 7.014/96 c/c art.312, § 1º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.

Multa Aplicada: Artigo 42, inciso VII, alínea "b", da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo, às fls. 181/201 dos autos, apresenta defesa administrativa, na qual impugna integralmente o Auto de Infração em tela, conforme a seguir passo a expor:

Diz que, por conta das atividades desenvolvidas em seu estabelecimento no município de Luis Eduardo Magalhães/BA, a Impugnante sofreu fiscalização da Administração Fazendária referente ao período de 01/01/2012 a 31/12/2012.

Este estabelecimento, adquiriu material de embalagem com incidência do ICMS na alíquota de 17% (operação interna), destinado ao acondicionamento do produto óleo de soja produzido pela filial, dando-lhe posterior saída ao amparo da Redução de Base de Cálculo.

Destaca, diante do princípio da não-cumulatividade, que mantém integralmente os créditos do ICMS obtidos na operação anterior (pelas entradas) para compensação com os débitos gerados pelas saídas.

Todavia, observa que d. Fiscal autuante discordou do procedimento adotado, exigindo o estorno proporcional dos créditos de ICMS decorrentes das entradas de internas de material de embalagem a alíquota de 17%, utilizada no acondicionamento do produto óleo de soja, cujas saídas deste produto ocorreram ao amparo da redução de base de cálculo ao percentual de 29,41% resultando uma carga tributária de 12%.

Aduz que, a exigência tributária ora questionada, no entendimento da d. Autoridade Fiscal, está pautada no fato de a Impugnante não ter realizado o estorno proporcional dos créditos de ICMS decorrentes das entradas de mercadoria, com saída amparada com base de cálculo reduzida.

Diz que, o benefício 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 das embalagens.

Neste contexto, assegura que a exigência do estorno proporcional é totalmente indevida, por não encontrar amparo na CF/88, violar o disposto na legislação de regência (Convênio ICMS) e no próprio RICMS/BA.

Sob a perspectiva do princípio da não cumulatividade, diz que é sabido 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. Destaca o art. 155, § 2º, I e II da CF/88.

Aduz 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”.

Observa que, o caso deste auto diz respeito à “redução da base de cálculo”, instituto jurídico diverso tanto da “isenção” quanto da “não-incidência”, e, portanto, não estaria dentre as exceções que determinam à anulação do crédito na entrada.

Assim, diz que, a análise lógica e a interpretação baseada no princípio da estrita legalidade tributária levariam a conclusão de que a exigência do estorno dos créditos das operações com base de cálculo reduzida violaria o princípio da não-cumulatividade. Diz que este é o entendimento que entende por correto, e, que por muito tempo perdurou como sendo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, vide RE 161.031, da relatoria do Min. Marco Aurélio.

Por outro lado, para legitimar a exigência do estorno proporcional dos créditos de ICMS e desconsiderar o princípio da não-cumulatividade, observa que 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*”).

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.

Todavia, diz que deve ficar esclarecido 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.

Da exceção a regra do estorno - mercadoria integrada no processo de industrialização. Diz o sujeito passivo, que o Auto de Infração impugnado exige o estorno proporcional de crédito do ICMS relativo à aquisição de caixas de papelão adquiridas para embalagem de mercadorias, as quais tiveram saídas com redução da base de cálculo.

Como base da autuação, diz que indicou o Sr. Fiscal a violação ao art. 312, §1º, do RICMS, que dispõe:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante

Tem-se no dispositivo acima, diz o sujeito passivo, a regra geral do estorno de créditos quando as saídas ocorrerem com redução da base de cálculo. Todavia, observa que se olvidou o Sr. Fiscal da exceção à regra geral do contida no parágrafo 3º, verbis:

§ 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

I - às entradas:

a) de mercadorias destinadas a exportação direta ou indireta;

b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta;

Destaca que, o próprio RICMS/BA reconhece não ser devido o estorno dos créditos fiscais relativos às mercadorias que sejam integradas ou consumidas no processo de industrialização. O conceito de industrialização e seu alcance, diz que deve ser buscado na legislação federal, qual seja, no Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Diz que, em conformidade com os arts. 3º e 4º do Decreto 7.212/2010, a colocação de embalagens caracteriza uma das etapas do processo de industrialização:

Art. 3o. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4o. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: (...)

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

Diz assim, que é inegável que a embalagem integra-se ao produto final, sendo, portanto, indevido exigir o estorno dos créditos do ICMS decorrentes de sua aquisição, por constar expressamente como uma das exceções a regra geral do estorno no RICMS/BA.

Por outro lado, diz que o completo debate acerca do tema em questão depende da abordagem dos dispositivos encontrados nos Convênios Interestaduais de ICMS. Diz que, o art. 155, II, §2º, XII, “f” e “g”, delega à Lei Complementar a tarefa de estabelecer os casos de manutenção de crédito, bem como a regular a forma como benefícios fiscais em geral podem ser concedidos ou revogados.

Aduz, então, quando a CF menciona que cabe a lei complementar a tarefa de estabelecer como os benefícios fiscais serão concedidos, refere-se à Lei Complementar nº 24/75. Diz que, apesar de posterior a CF, foi por esta recepcionada e não houve edição de outra lei acerca da forma de concessão de benefícios fiscais, até hoje a forma adequada são os Convênios. A Lei Complementar versa em seus artigos 1º e 7º:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

Destaca que a LC 24/75 delega aos convênios a tarefa de regulamentar os incentivos fiscais que importem genericamente falando em renúncias fiscais. Observa que o art. 1º, parágrafo único, inciso I, estende a aplicação de seus termos também para a hipótese da redução da base de cálculo. Afirmar, também, que a Lei Complementar nº 24/75 estabelece que os convênios ratificados “*obrigam todas as Unidades da Federação, inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião*”.

Aduz que, deste modo, 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, e traz outras considerações.

Também, o sujeito passivo, destaca, decisões do STF sobre exceções a regra que determina o estorno dos créditos e traça diversos comentários.

Por fim, observa o aspecto da multa com efeito de confisco. Diz que a multa aplicada em 60% (sessenta por cento) do crédito fiscal reveste-se nitidamente de caráter confiscatório. Observa que, os argumentos aduzidos não estão sendo lançados no vazio, mas muito pelo contrário, foram alcançados através de decisão do Supremo Tribunal Federal, nos Autos do Agravo Regimental nº 202.902-8, em que foi Rel. o Min. Marco Aurélio, publicada no Diário da Justiça nº 118-E, de 24/06/98. Destaca a ementa.

Diz, também, que as decisões dos Tribunais Administrativos do país tem constantemente afirmado que em caso de não haver prejuízo ao Estado – e é o que deveria ser aplicado no presente caso, na remota hipótese de ser procedente o lançamento, não se justifica aplicação de multa.

Diz que a CF prevê no art. 150, IV "utilizar tributo com efeito de confisco". Observa que este importante princípio constitucional estabelece mais um instrumento ao contribuinte para combater os desmandos da administração tributária, que sem qualquer critério impõe novas exações em prejuízo do seu patrimônio.

Aduz que, no presente caso, houve a fixação de multa em valor exorbitante e desproporcional em relação à natureza da infração imputada à Impugnante, ainda mais que da mesma não decorre prejuízo ao Estado. Neste sentido, verificado, portanto, o caráter confiscatório da multa aplicada sobre a infração apontada no Auto de Infração, não há como mantê-la.

Diante do exposto, requer seja considerada procedente esta defesa, cancelando-se a exigência do imposto, da multa e dos juros, por ser medida de direito e de justiça.

O Fiscal Autuante, em sua informação fiscal, às fls. 206/208 dos autos, após apresentar os termos da autuação que deu origem ao Auto de Infração nº 278868.1001/15-0, em tela, bem como traçando um resumo dos termos da defesa, assim manifesta:

Inicialmente, pontua o defendente que o §1º do Art. 312 do RICM/BA determina literalmente a obrigatoriedade do estorno do imposto creditado na entrada de mercadoria quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução de base de cálculo.

Já o argumento trazido pela autuada é lastreada na alínea “b”, inciso I, § 3º do art. 312; e está eivado de vício hermenêutico, haja vista que ela, a autuada, ateu-se a parte do dispositivo legal, entradas de “mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização” para argüir a não exigência do estorno do crédito, negligenciando a especificidade que esse dispositivo traz mais adiante, ou seja, processo de fabricação de produtos destinados a exportação.

Assim sendo, a exceção prevista na alínea “b”, inciso I, § 3º do Art. 312 não alcança as operações da autuada.

Destaca, também, que a autuada argumenta que a alínea “g” do inciso XII do Art. 155 da CF/88 determina que lei complementar deve regular as deliberações concernentes a isenções no âmbito estadual. Segundo seu entender, isso cabe à Lei Complementar nº 24/75, a qual define que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Não obstante, diz que o RICMS/BA aprovado pelo Decr. 6.284/97, em seu Art. 87 é cristalino:

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);

Bem como o Art. 268 do Decr. nº 13.780/12

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

XXII - das operações internas com óleo refinado de soja ou de algodão, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12% (doze por cento);

Assim sendo, estando a execução do trabalho do auditor adstrito ao RICMS, isto é, função vinculada, diz que não cabe discricionariedade, ou seja, observa que o argumento de inconstitucionalidade aqui trazido pela autuada não prospera.

Por fim, a autuada invoca o princípio da vedação ao confisco para pleitear o cancelamento da penalidade aplicada. Destaca que, o princípio da vedação ao confisco, em Direito Tributário determina que a imposição de um determinado tributo não pode ter por consequência o desaparecimento total de um determinado bem. Em outras palavras, o valor de uma exação deve ser razoável e observar a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Este princípio encontra fundamento jurídico na Constituição Federal, no seu art. 150, IV. Diz entender improcedente a arguição da autuada, haja vista o percentual da multa aplicada, 60%, estar dentro da margem comumente praticada de penalidade no intuito de coibir essa infração. Ademais, diz que o art. 45 da lei 7.014/96 já contempla redução de até 70% do valor da multa aqui imposta, possibilidade essa que a autuada declinou de fazer uso.

Ex positis, rogo ao Egrégio Conselho de Fazenda Estadual pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no montante de R\$138.074,66, em razão de ter deixado de proceder ao estorno de crédito de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, no período de janeiro a dezembro de 2012, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução, com enquadramento no art. 29, § 3º da Lei nº 7.014/96 c/c art.312, § 1º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.

Assim dispõe o art.312, § 1º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante.

Tal orientação decorre do cumprimento do princípio da não cumulatividade intrínseco do ICMS, em que autoriza aos contribuintes compensar o valor devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas operações anteriores, na forma do art.28 da Lei nº 7.014, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) **no Estado da Bahia.**

Entretanto, para efetivação dessa compensação, é assegurado ao sujeito passivo, em conformidade com o § 8º do art. 29, do mesmo diploma legal, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, que é o caso objeto da presente lide, considerará como limite de compensação do crédito tributário o percentual equivalente a esta carga.

Consta da descrição dos fatos da autuação, que o defendente efetuou saídas de frascos de 900ml de óleo de soja embalados em caixas de papelão ondulado contemplando redução de base de cálculo de 29,41%, ou seja, carga tributária de 12%. Entretanto, não providenciou o estorno dos créditos correspondentes às entradas dessas caixas de papel ondulado, que por sua vez foram efetivadas com carga tributária de 17%.

Sob o objeto da lide não há discordância, a controvérsia diz respeito ao entendimento do defendente de que as operações, objeto da autuação, estariam acobertadas pela exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea “b”, art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, onde determina que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo à entradas de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização na forma a seguir destacado:

§ 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

I - às entradas:

a) de mercadorias destinadas a exportação direta ou indireta;

b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta; (Grifos acrescidos)

Ocorre, como bem destaca o Fiscal Autuante, na Informação Fiscal à fl. 207 dos autos, restaria razão ao defendente se as entradas houveram sido para integrar o processo de industrialização, para emprego no acondicionamento de produtos industrializados destinados a exportação, que não é o caso objeto em análise. Na realidade, as entradas relativas aos produtos de embalagens – *caixa de papel ondulado* - foram para integrar processo de acondicionamento do produto óleo de soja, fabricado pela defendente, destinados ao mercado nacional.

Portanto, resta caracterizada a infração, já que não estaria acobertada pela exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea “b”, art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, aventada pelo defendente. Saídas para o mercado interno de mercadorias, com redução da base de cálculo, ensejam estorno de crédito fiscal no valor correspondente à parte proporcional da redução. Infração subsistente.

Sobre o efeito confiscatório das multas aplicadas na autuação aventada pelo defendente, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Do 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 **278868.1001/15-0**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$138.074,66**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de Fevereiro de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ –JULGADOR