

A. I. N° - 281508.0004/15-6
AUTUADO - BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A
AUTUANTE - DILSON OLIVEIRA DE ARAÚJO
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 11.08.2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0136-04/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) FALTA DE ESTORNO. a.1) SAÍDAS SUBSEQÜENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO. a.2) SAÍDAS SUBSEQÜENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DO IMPOSTO. Devem ser estornados os créditos fiscais relativos às mercadorias e bens adquiridos e os serviços tomados, vinculados às operações de saídas internas subsequentes amparadas por isenção, fase de tributação encerrada e redução da carga tributária de ICMS. **Infrações caracterizadas. b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SAÍDAS SUBSEQÜENTES COM A FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA.** Item parcialmente recolhido. **Infração comprovada. c) ESTORNO EXTEMPORÂNEO. SAÍDAS SUBSEQÜENTES EFETUADAS SEM TRIBUTAÇÃO.** Infração reconhecida. **d) UTILIZAÇÃO A MAIS. VALOR RELATIVO À ANTECIPAÇÃO PARCIAL.** Imputação reconhecida. **2. ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA LEGALMENTE. RECOLHIMENTO A MENOS.** Existência de equívocos na autuação. Item procedente em parte. **Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/09/15, para exigir ICMS, no valor total de R\$1.020.957,94, com as seguintes imputações:

Infração 1 – deixou de efetuar o 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 isenção do imposto (período de setembro de 2013 a dezembro de 2014), no valor de R\$194.245,75, e multa de 60%;

Infração 2 - deixou de efetuar o 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 (no período de setembro a dezembro de 2013), no valor de R\$58.174,95, e multa de 60%;

Infração 3 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária (período de setembro de 2013 a dezembro de 2014), no valor de R\$24.186,92, e multa de 60%;

Infração 4 – manteve saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS, sendo indicada a multa de 60% no valor de R\$92.746,61.

Consta ainda que o contribuinte “*fez estornos extemporâneos de créditos referentes a mercadorias entradas no estabelecimento, cujas saídas subsequentes ocorreram sem tributação do ICMS*”.

Infração 5 – recolheu a menos ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de R\$607.647,78, e multa de 60%;

Infração 6 – utilizou a mais crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação ou no exterior, no valor de R\$43.955,93, e multa de 60%.

Consta que “ao apurar o imposto no mês de outubro de 2014, além do valor de R\$151.354,06, referente ao valor da antecipação parcial, das entradas de mercadorias no mês de setembro, a autuada lançou no livro de apuração, em outros créditos, o valor de R\$43.955,93, como de antecipação parcial recolhida em outubro de 2014. Entretanto, de acordo com registros constantes na SEFAZ, cuja relação de DAES ora juntamos ao auto, não há registro de tal pagamento”.

O autuado apresentou defesa, inicialmente, informando que exerce o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, e procura sempre cumprir suas obrigações.

Preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento, sob o argumento de que houve equívoco na metodologia de apuração do crédito tributário, tendo em vista que:

1. a fiscalização “não emitiu nenhuma intimação para que fosse esclarecida a natureza das operações e eventos analisados, não solicitou qualquer esclarecimento em relação à matéria tributável, presumindo que tais operações não tiveram seu tratamento tributário adequado, o que teria ensejado diferença de imposto a recolher”;
2. foi lavrado “o Auto de Infração, sem profunda investigação, de fato, quanto à natureza das operações supostamente omitidas para aferir se efetivamente caracterizavam-se como tais”; e
3. “não foi oportunizada a ampla defesa e o esclarecimento dos fatos de forma efetiva, em razão da ausência de investigação real da natureza das operações realizadas e dos fatos efetivamente ocorridos”.

Alega que também houve erro na quantificação do crédito de ICMS da infração 5, resultando em exigência superior àquela que seria, segundo ele, “devida”, de acordo com a própria linha de raciocínio do auditor fiscal e com os dispositivos legais que foram trazidos à baila.

Acrescenta que o autuante não atentou para o fato de que as operações listadas no ano de 2013 restringem-se aos produtos integrantes da cesta básica (vinagre, charque e margarina), cujas operações, à época, estavam sujeitas à redução da carga tributária, resultando em alíquota efetiva de 7%, consoante o artigo 268 do RICMS/12.

Conclui que tal equívoco não pode ser objeto de “revisão do lançamento na fase de julgamento para eventual adequação do crédito tributário, já que, repita-se, tratam-se de erros na determinação da respectiva base de cálculo” (sic), causando total insegurança jurídica na relação tributária.

No mérito, em relação às infrações 1 e 3, aduz que “a partir do confronto entre o Demonstrativo Fiscal anexo ao Auto de Infração, ora combatido, e os arquivos fiscais da Impugnante, verifica-se que as exatas mercadorias cujo respectivo imposto foi creditado indevidamente, a despeito da previsão de isenção do imposto nessas operações, foram devidamente tributadas quando de sua posterior saída interna”, o que significa dizer que, “muito embora, por um lapso, a Impugnante tenha se creditado do imposto em relação às mercadorias cuja saída é isenta ou sujeita à antecipação do imposto, o tributo foi devidamente recolhido por ocasião da posterior saída da mercadoria”.

Sendo assim, entende desarrazoada a exigência de tributo e multa e pede improcedência das exações.

No que tange à infração 2, informa que a possibilidade (ou não) de se exigir o estorno do crédito de ICMS em razão da operação subsequente se efetuar com redução de base de cálculo (“famigerada figura da isenção parcial”) foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, no regime de Repercussão Geral (Recursos Extraordinários nºs 635.688/RS e 477.323/RS), tendo sido

reconhecida, *a priori*, a regularidade da exigência do estorno do crédito tributário em discussão, em linha com a pretensão fazendária.

Advoga a tese, contudo, de que os efeitos do julgamento não podem ser aplicados ao presente caso, pois: (i) *“o resultado decorrente daquele julgamento, que restou desfavorável ao interesse dos contribuintes, ainda sequer foi formalizado através do v. acórdão competente, o que prejudica a sua aplicação, porquanto, ainda não delimitados seus efeitos jurídicos”*; (ii) o entendimento ainda se encontra passível de reforma, notadamente em razão de diversos argumentos que envolvem a discussão de mérito, o que será questionado oportunamente naqueles autos, pela via processual competente; (iii) mesmo que o acórdão, após devidamente formalizado, seja combatido através de recurso competente e reste mantido o entendimento então adotado, ainda assim existe grande potencial de que os efeitos jurídicos daquele pronunciamento jurisdicional sejam modulados.

Em seguida, passa a tecer considerações acerca da insubsistência da autuação, aduzindo que, por meio do Convênio ICMS 128/94 (que revogou o Convênio ICMS 139/93), o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS sobre itens que compõem a cesta básica, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito do tributo, ressaltando que, em nenhum trecho do convênio, há menção de que a redução da carga tributária está vinculada à base de cálculo.

Acrescenta que, conforme disposto na Lei Complementar nº 24/75, os Estados e o Distrito Federal, ao celebrarem convênios, determinam a forma e os termos em que estão sendo concedidos os benefícios fiscais, cabendo a cada Ente Federado, portanto, única e exclusivamente, publicar o respectivo e competente decreto, ratificando ou não os termos do acordo, e, sendo assim, os convênios firmados não conferem autorização aos signatários para conceder, alterar ou revogar os benefícios fiscais e, ao revés, os vinculam para que executem sua ordem, de forma a conferir os benefícios aos contribuintes nos estritos termos do celebrado.

Conclui que, enquanto for signatário do citado Convênio, o Estado da Bahia está compelido a obedecer a suas regras, quais sejam, exigir carga tributária mínima de ICMS sobre os produtos da cesta básica em 7% e não exigir o estorno proporcional dos créditos ao montante do imposto devido na saída, haja vista que, se não fosse dessa forma, fatalmente os comerciantes agregariam, ao seu custo, a parcela do crédito vedado, majorando o preço dos produtos para os consumidores finais.

Observa que *“a regra perpetrada pelo Convênio em apreço é claramente um caso típico de redução de alíquota interna do ICMS incidente sobre os produtos da cesta básica e não, como quer fazer crer o Estado Baiano, de redução de base de cálculo”*.

Lembra que *“fica evidente que, à época da celebração do revogado Convênio ICMS nº 139/93, era intenção dos Estados e Distrito Federal que a redução conferida aos contribuintes fosse por meio da “redução da base de cálculo”. Já na celebração do Convênio ICMS nº 128/94, os Estados e Distrito Federal alteraram sua interpretação do benefício e resolveram adotar a expressão “redução da carga tributária”, com o objetivo único de permitir a transição do benefício de redução da base de cálculo para redução da alíquota interna” e “os Entes Federados que discricionariamente optaram por prosseguir com a terminologia “redução de base de cálculo” tiveram apenas um objetivo: exigir o estorno proporcional do crédito de ICMS, por conta da tese equivocada de que esta se equipara a uma isenção parcial, o que como fortemente será demonstrado na sequência não merece prosperar”*.

Transcreve os ensinamentos doutrinários de Marco Aurélio Greco, no parecer anexado aos autos do Processo nº 2004.003645-0, em que aquele jurista afirma que *“(…) Ora, na medida em que a matéria regulada pelo Convênio ICMS nº 128/94 é a fixação da alíquota interna para os produtos da cesta básica, não se trata de hipótese sujeita à regra do estorno de créditos prevista no art. 155, § 2º, II, ‘b’”*.

Finaliza dizendo que “o Convênio ICMS nº 128/94 prevê a redução da alíquota interna e não da base de cálculo, pelo que a exigência do estorno do crédito de ICMS fere frontalmente às suas disposições e, por conseguinte, as disposições da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/75”.

Transcreve dispositivos da Constituição Federal sobre as características essenciais do ICMS e conclui que “sob a óptica estritamente constitucional, se regularmente tributados na operação anterior, todos os produtos componentes da cesta básica adquiridos pela Impugnante conferem direito ao crédito do ICMS de forma irrestrita, independentemente da base de cálculo do ICMS por ela adotada na subsequente saída, por força do princípio da não-cumulatividade, como ensina a melhor doutrina tributária”. Pede o cancelamento da exigência tributária.

Pertinente à infração 5 esclarece que, da análise dos demonstrativos que fundamentam a apuração do crédito tributário em cotejo, verificou tratar-se de “estorno extemporâneo” escriturado em 2014, decorrente de operações com produtos integrantes da cesta básica ocorridas em 2013.

Argumenta que o entendimento do preposto fiscal “vai de encontro à própria linha de raciocínio tecida por ocasião da Infração 02”, na medida em que “a própria Fiscalização reconhece que, no tocante às operações com produtos da cesta básica, no momento da aquisição das mercadorias, é imprevisível a circunstância relacionada a não tributação quando de sua posterior saída”.

Acrescenta que a saída dos produtos do estabelecimento não é necessariamente realizada no mesmo mês de sua entrada, sendo certo, portanto, a possibilidade da alteração da legislação, quando de sua efetiva saída, exatamente o que ocorreu com a margarina, o charque e o vinagre, excluídos do benefício da redução da carga tributária em razão da edição do Decreto nº 14.898, de 27/12/13.

Indaga como é que “o Sr. Auditor Fiscal afirma tratar-se de suposto estorno extemporâneo, quando, na maioria dos casos, a Impugnante procedeu ao estorno do crédito em questão no próprio mês ou no mês subsequente ao de sua apuração”, conforme a planilha que apresentou. Requer a improcedência da imputação.

Ad argumentandum, caso se entenda devida a multa indicada na infração 5, afirma que “a incidência de juros somente pode ser vislumbrada em período posterior à lavratura do Auto de Infração”, considerando que “a atualização monetária só faz sentido para as obrigações (e desde que se trate de obrigação exigível) não cumpridas dentro do prazo, o que se aplica também às penalidades”. Reproduz o artigo 102 do Código Tributário Estadual (Lei nº 3.956/81) para corroborar seu posicionamento.

Alega que “até a ciência da lavratura do AIIM esse prazo simplesmente não existia! Logo, não há que se falar em exigibilidade e, conseqüentemente, em mora pelo não pagamento da multa punitiva”, já que não pode ser onerado em função da ineficiência administrativa, no que diz respeito à cobrança dos tributos e das penalidades.

Discorre sobre a penalidade indicada, alegando o seguinte:

1. “a obrigação de pagar a multa surge, apenas abstrata e potencialmente, quando o sujeito passivo da relação jurídica tributária não cumpre com o seu dever de satisfazer o valor correspondente ao “suposto” crédito tributário”;
2. “afirma-se que a “obrigação” de pagar a multa surge apenas “abstratamente”, pois ela só será devida (exigível) quando a autoridade administrativa introduzir no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta (um lançamento (Auto de Infração, por exemplo)) determinando todos os elementos necessários (inclusive, o limite temporal - momento em que a multa deve ser paga) para a constituição da relação jurídica decorrente do não pagamento de um tributo qualquer”;
3. “em suma, portanto, tem-se que antes do lançamento e, mais que isto, da exigibilidade do crédito tributário nele contido, a multa não pode ser considerada não paga para fins de

incidência dos juros de mora. O principal, sim, pode sofrer a incidência dos juros moratórios, pois já era devido em momento anterior à lavratura e não foi pago pelo contribuinte naquela oportunidade. Diferentemente, como visto, é o cenário em relação à multa”;

4. *“destaca-se que, no âmbito administrativo federal, essa matéria já foi enfrentada e detidamente analisada, sendo que o entendimento firmado pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual corrobora integralmente os argumentos acima aduzidos”.*

Reproduz decisões administrativas pela não aplicação de juros de mora sobre a multa por descumprimento de obrigação principal e pede a nulidade e/ou a improcedência do auto de infração.

O autuante, em sua informação fiscal, esclarece que o contribuinte se defendeu das acusações em três momentos distintos:

1. inicialmente, por meio da impugnação de 215 a 264, requerendo a nulidade e/ou improcedência do auto de infração;
2. em documento protocolado sob o nº 006905/2016-1, no dia 15/01/16, o contribuinte informou que recolheu parcialmente o débito lançado, mas reiterou a manutenção das discussões nos termos expostos na peça defensiva, relativamente às infrações 1, 2, 3 (2014) e 4 (2013); e
3. *“em razão da alegação do contribuinte de que tributou nas operações de saídas, mercadorias isentas e/ou sujeitas ao regime de antecipação/substituição tributária, intimou-o, em 03/02/16, a comprovar as suas alegações, sendo que, em 22/02/16, através do processo SIPRO nº 024801/2016-0, recebeu planilhas em mídia eletrônica, relativamente às infrações 1 e 3”* (intimação de fl. 319).

Quanto às alegações de nulidade das infrações relativas à manutenção indevida de crédito e ao estorno extemporâneo, entende que não devem ser acatadas, haja vista que o auto de infração *“está lastreado nas informações produzidas pelo próprio contribuinte, notadamente nos arquivos eletrônicos previstos no Convênio Sintegra 57/95, nos seus livros fiscais de registros entradas, de registros de saídas, de apuração do ICMS, nas notas fiscais eletrônicas, bem como, nos ajustes por ele promovidos na sua escrituração fiscal, por ocasião da apuração do imposto”.*

Registra, ainda, que, *“durante os exercícios de 2013 e 2014, o contribuinte em apreço, teve lavrado contra si, no trânsito de mercadorias, 97 autos de infrações (vide folhas 200 a 207), demonstrando, de forma inequívoca, que diversamente do alegado, não diligência para cumprir as suas obrigações perante o fisco, ao contrário, cumpre-as coercitivamente”.* (sic)

No tocante à manutenção indevida de crédito, diz que o fato está fartamente demonstrado, *“através das operações transcritas nas planilhas de folhas 27/31 e 76/90 referentes a mercadorias, que nas datas das suas respectivas entradas no estabelecimento, não estavam sujeitas à tributação por ocasião das saídas, de maneira que, não geravam direito a crédito”.*

Afirma que, *“além de efetuar os lançamentos indevidos dos créditos, no montante de R\$194.245,75, o autuado estornou, extemporaneamente, R\$154.577,68, consoante faz prova as planilhas citadas, bem como, o livro de apuração de folhas 47/74 e os ajustes demonstrados à folha 197”.*

Assegura, quanto *“ao valor de R\$43.955,93, (infração 06) lançado no mês de outubro de 2014, à título de ICMS antecipado”*, que *“tal pagamento não consta na relação de DAES residente à folhas 204/207, relação esta emitida a partir dos sistemas corporativos da SEFAZ”* e, ademais, o contribuinte não apresentou prova do pagamento.

Alega que o direito de defesa do sujeito passivo foi *“exercido pelo autuado neste PAF em sua plenitude, além do que, diversamente do alegado pelo contribuinte, o auto de infração em*

apreço, contêm todos os elementos que sustentam a sua legalidade, isto é: determinou com segurança o infrator, as infrações, demonstrando as respectivas bases de cálculos, não existindo, portanto, mácula que enseje a sua nulidade”.

No mérito, concernente às infrações 1 e 3, destaca, inicialmente, que, em virtude de o contribuinte alegar em sua peça de impugnação que efetuou operações tributadas de saídas de mercadorias, mesmo não havendo incidência do imposto, intimou-o a comprovar suas alegações.

Quanto à infração 1, explica que diz respeito “*à entrada de mercadorias (arroz, feijão, farinha de mandioca, fubá de milho, etc), no estabelecimento, cuja saída subsequente, já se sabia deste a data da entrada, se daria com isenção do ICMS, por se encontrarem relacionadas no artigo 265, do Decreto 13.780/2012*”. Lembra que o inciso II do § 3º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96 veda a utilização de crédito nas entradas de mercadorias para comercialização quando a saída não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Concernente à infração 3 observa que, “*com relação às mercadorias sujeitas ao regime de antecipação e/ou substituição tributária, os artigos 290 e 292, do Decreto 13.780, de dezembro de 2012, veda de forma expressa, tanto o aproveitamento de crédito, quanto o destaque nas saídas subseqüentes*”.

No que diz respeito à alegação defensiva, de que efetuou as saídas de ditas mercadorias com destaque do ICMS, entende que “*não elide a ação fiscal*”.

Prossegue aduzindo que “*embora tenhamos intimado o contribuinte para que demonstrasse se realmente efetuou a saída com destaque do ICMS, entendemos que a legislação não admite a compensação arguida pelo contribuinte, posto que, há vedação expressa na legislação, para o creditamento fiscal do ICMS nas operações objeto das infrações em comento*”.

Registra, ainda, que “*a pretexto de atender intimação para provar as alegações de que efetuou saídas tributadas de mercadorias isentas e do regime de antecipação substituição tributária, apresentou em mídia eletrônica, demonstrativos bimensais e trimestrais, em desacordo com o período de apuração do imposto e da intimação que fora feita*”. Pede a manutenção das infrações.

Pertinente à infração 2 afirma que os argumentos defensivos não podem prosperar, porque o CONSEF não delibera sobre a constitucionalidade de matéria tributária e, ademais, a decisão judicial trazida pelo contribuinte confirma o acerto da ação fiscal.

Alega que a exigência fiscal não contraria o artigo 25 da Lei Complementar nº 24/75, “*posto que, conforme a própria defesa do contribuinte, o Estado da Bahia celebrou com os demais entes federados, o Convênio ICMS 128/94, restando esclarecer, que há manifesto equívoco por parte do autuado, na interpretação do convênio em apreço, notadamente da sua cláusula primeira e o seu parágrafo único*”.

Salienta “*que o convênio em apreço, é meramente autorizativo e não impositivo como que fazer crer o contribuinte*”, “*isto é, não obriga qualquer estado da federação a adotar a alíquota de 7%, como também, de não exigir o estorno proporcional dos créditos destas operações*”, e “*a correta interpretação dos dispositivos acima transcritos, é a de que os estados signatários do aludido convênio, se assim desejarem, estão autorizados a reduzir a carga tributária dos produtos referidos no convênio em apreço, como também, estão autorizados a exigir ou não, o estorno proporcional dos créditos*”.

Conclui que “*o Estado da Bahia, utilizando-se da faculdade concedida pelo convênio ora comentado, optou por efetuar a redução da base de cálculo, porém, exigindo o estorno proporcional dos créditos, na mesma proporção da redução da carga tributária, consoante estabelecido no artigo 29, parágrafo 8º, da Lei 7.014/96*”. Mantém a autuação.

Quanto à infração 4, esclarece que se refere a estornos extemporâneos de créditos e que “*nenhum estorno de crédito efetuado no período de apuração (no próprio mês, nas palavras do contribuinte), foi objeto de autuação*”. (sic)

Afirma que o crédito fiscal mantido indevidamente pelo contribuinte em sua escrita é um recurso público e, por essa razão, é devida a penalidade indicada.

Complementa dizendo que não há como ser acatada a *“alegação de desconhecimento com relação às mercadorias saídas sem tributação, visto que, a apuração deve ser feita incluindo todas as operações mensais, inclusive as das mercadorias não tributadas, de maneira que, como não efetuou o estorno de crédito dentro do período de apuração do imposto, em consequência, recolhendo no prazo legal o ICMS em valor menor que o devido, em razão de haver lançado e mantido em sua escrita fiscal crédito indevido de ICMS, sujeitou-se ao pagamento da multa prevista no inciso VII, alínea “b” do artigo 42, da Lei 7014/96, de maneira que a infração em apreço não merece qualquer reparo, devendo ser mantida na sua plenitude”*.

No que tange à infração 5 informa que não relacionou, em seus demonstrativos do exercício de 2013, as mercadorias mencionadas pelo autuado (vinagre, charque e margarina) e sim, banha sadia, creme de açaí, *jerked beef*, creme vegetal e margarina vegetal, nenhuma das quais elencada no artigo 268 do RICMS/12 (fls. 42 a 45).

Explica que somente as operações com margarina produzida com óleo animal é que gozam do benefício da redução de base de cálculo prevista artigo 268 do RICMS/12; os demais produtos similares produzidos com óleo vegetal estão sujeitos à alíquota de 17%, pois se trata de creme vegetal e não margarina propriamente dita.

Acrescenta que não incluiu o produto charque na autuação e sim o *jerked beef*, produto distinto, consoante se verifica no *site* do fabricante na *Internet*, e não relacionado no dispositivo regulamentar acima referido.

Registra que o *jerked beef* apareceu pela primeira vez no item 34 do anexo 1 do Regulamento do ICMS/12 com a edição do Decreto nº 15.661, de 17/11/2014, efeitos a partir do dia 01/12/2014, todavia, separado do charque.

Por fim, anota que *“o contribuinte efetuou o pagamento integral desta infração, referente ao exercício de 2014, no valor histórico de R\$579.583,35, conforme demonstrativo por ele juntado através do processo SIPRO 006905/2016-1, apensado ao PAF”*. Requer a manutenção da infração.

Relativamente à alegação do autuado, quanto à cobrança de acréscimos moratórios sobre a penalidade percentual referente à manutenção indevida de crédito fiscal, argumenta que *“a aplicação dos juros de mora sobre os débitos tributários, inclusive multas, já se encontra devidamente concretizado na legislação tributária do Estado da Bahia, consoante o que estabelece o citado artigo 102, da Lei 3.956/81, combinado com o artigo 76 do mesmo diploma legal, que delega ao regulamento, dispor sobre o lançamento, a forma, local e momento do pagamento do imposto, e, isto já foi feito, como pode se constatar na leitura do artigo 332, do Decreto 13780/2012”*.

Afirma, ainda, que a decisão *“do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Receita Federal do Brasil, não serve de paradigma à situação discutida na infração em apreço”*, pois *“o que está em discussão, é a cobrança de juros sobre a multa aplicada, em razão da manutenção indevida de crédito, mas que, nos respectivos meses, não se está cobrando o ICMS, isto é, a obrigação principal, ao passo que a decisão do COAF, trata da cobrança da obrigação principal e acessória, conjuntamente”*.

Conclui que está *“correto o procedimento do Estado da Bahia, ao aplicar os juros desde a data do vencimento da obrigação”*.

No que tange à infração 6 registra *“não existir na peça de impugnação ao auto de infração, insurgência meritória”*. Pede a manutenção da imputação, uma vez que foi lançado *“na escrita fiscal do mês de outubro de 2014, de suposto pagamento a título de ICMS antecipado, no valor de R\$43.955,93, cujo documento de arrecadação, não consta dos registros da SEFAZ”*.

Requer a total procedência do auto de infração.

O sujeito passivo protocolou, no dia 15/01/16, petição informando o recolhimento do débito referente às infrações 3 (parcial – 2013), 4, 5 (parcial – 2014) e 6, com os benefícios da Lei nº 13.449/15 (Concilia/Bahia), de acordo com os documentos de fls. 289 a 318 e 327 a 330.

Em resposta à intimação expedida pelo autuante em 03/02/16 (fl. 319), o autuado protocolou petição, em 22/02/16 (fl. 321), requerendo a juntada de planilha em mídia digital, na qual “*elencar, mês a mês, as mercadorias constantes dos Itens ‘01’ e ‘03’ do Auto de Infração, as quais foram efetivamente tributadas pela Impugnante por ocasião das operações de saída*”.

O autuante exarou despacho à IFEP Norte, em 14/04/16, no sentido de que fossem apensados os documentos ao PAF.

VOTO

Inicialmente, ressalto que, segundo os documentos de fls. 289 a 318 e 327 a 330, o sujeito passivo recolheu o débito referente às infrações 3 (parcial – 2013), 4, 5 (parcial – 2014) e 6, com os benefícios da Lei nº 13.449/15 (Concilia/Bahia), não havendo, destarte, lide quanto à parte reconhecida.

O autuado suscitou a nulidade do lançamento de ofício, sob a argumentação, em síntese, de que não foi devidamente intimado, antes do auto de infração, a prestar esclarecimentos; não houve investigação profunda dos fatos; e não lhe foi dada oportunidade de apresentar defesa.

Todavia, entendo que, embora seja desejável que a fiscalização desempenhe suas atividades buscando esclarecimentos e evitando, o quanto possível, a expedição de autos de infração fadados ao fracasso, não há na legislação nenhuma norma que obrigue as autoridades fazendárias a agir dessa forma. Ademais, o autuado foi regularmente notificado do lançamento e apresentou sua impugnação com todas as alegações julgadas pertinentes, não havendo que se falar, portanto, em prejuízo ao contraditório.

Quanto à alegação defensiva, de que teria havido erro na quantificação do crédito de ICMS da infração 5, trata-se de questão de mérito a ser apreciada no momento adequado e, na hipótese de comprovação de equívoco, suscetível de retificação sem que isso importe em nulidade da autuação, nos termos do artigo 145, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No mérito, constato que, na infração 1, o contribuinte foi acusado de ter deixado de proceder ao estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção, enquanto que, na infração 3, a acusação foi de uso indevido de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por antecipação tributária, no período de setembro de 2013 a dezembro de 2014.

O sujeito passivo não negou a imputação, limitando-se a alegar que “*as exatas mercadorias cujo respectivo imposto foi creditado indevidamente, a despeito da previsão de isenção do imposto nessas operações, foram devidamente tributadas quando de sua posterior saída interna*”.

Embora o contribuinte tenha sido intimado pelo autuante e tenha apresentado um *compact disk* com o que seria a comprovação de sua assertiva (fls. 319 e 324), a autoridade lançadora, na informação fiscal, assegurou que “*a pretexto de atender intimação para provar as alegações de que efetuou saídas tributadas de mercadorias isentas e do regime de antecipação substituição tributária, apresentou em mídia eletrônica, **demonstrativos bimensais e trimestrais**, em desacordo com o período de apuração do imposto e da intimação que fora feita*”. (grifos não originais)

De qualquer forma, concordo com o autuante quando salientou que “*a legislação não admite a compensação arguida pelo contribuinte, posto que há vedação expressa na legislação, para o creditamento fiscal do ICMS nas operações objeto das infrações em comento*”, ainda mais que o presente processo administrativo fiscal não é o foro apropriado para tal procedimento.

Sendo assim, compete ao autuado, nos termos dos artigos 73 e seguintes do RPAF/99 e munido dos documentos comprobatórios, dirigir à autoridade competente de sua jurisdição pedido de

repetição de indébito, sob o argumento de que destacou e recolheu indevidamente o ICMS nas operações de saídas de mercadorias isentas ou com a fase de tributação encerrada.

Observe, finalmente, que o contribuinte quitou o débito da infração 3 relacionado ao exercício de 2013. Pelo exposto, devem ser mantidas as infrações 1 e 3.

Na infração 2 o ICMS foi exigido porque o contribuinte teria deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução (no período de setembro a dezembro de 2013).

Verifico, pelo exame dos autos (fl. 33), que foram relacionadas, no lançamento, as entradas, no exercício de 2013, de vinagre e leite em pó, mercadorias cujas operações de saídas internas posteriores encontravam-se amparadas por redução de base de cálculo, de forma que a incidência do imposto resultasse numa carga tributária de 7%, segundo o previsto nos incisos XXV e XXVII do artigo 268 do RICMS/12 a seguir transcritos (redação da época dos fatos geradores):

Art. 268. *É reduzida a base de cálculo:*

Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13), efeitos de 01/08/13 a 31/12/13:

XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);

Redação originária, efeitos até 31/07/13:

XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);

(...)

Redação originária, efeitos até 31/12/13:

XXVII - das operações internas com vinagre, charque e margarina, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7% (sete por cento);

Tais produtos não fazem parte da chamada “Cesta Básica” (objeto do Convênio ICMS 128/94 e do artigo 16, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 - arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca), como alegado pelo contribuinte.

Em consequência, deveria ter sido estornado o valor de crédito fiscal correspondente à parcela reduzida do ICMS, uma vez que não há previsão expressa na legislação de manutenção integral do crédito, consoante estabelecido no artigo 312, inciso I, c/c seu § 1º, do RICMS/12, a seguir reproduzidos:

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:*

I - *for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

(...)

§ 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;*

Saliente-se, por fim, que o Convênio ICMS 128/94, que “*dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica*”, é meramente autorizativo, tanto no que se refere ao estabelecimento da “*carga tributária mínima de 7%*”, quanto no que tange à não exigência da anulação proporcional do crédito. Mantida a imputação.

Na infração 5 foi lançado o ICMS em razão da aplicação, nas operações de saídas regularmente escrituradas, de alíquota diversa daquela prevista na legislação (17%), de acordo com os demonstrativos de fls. 42 a 45 (2013) e 92 a 195 (2014).

O contribuinte reconheceu e recolheu o débito concernente ao exercício de 2014 e impugnou apenas o valor referente ao exercício de 2013, alegando que se trata de “estorno extemporâneo” escriturado em 2014, decorrente de operações com produtos integrantes da cesta básica ocorridas em 2013.

Argumentou, ainda, que o entendimento do preposto fiscal “*vai de encontro à própria linha de raciocínio tecida por ocasião da Infração 02*”, na medida em que “*a própria Fiscalização reconhece que, no tocante às operações com produtos da cesta básica, no momento da aquisição das mercadorias, é imprevisível a circunstância relacionada a não tributação quando de sua posterior saída*”, como aconteceu com a margarina, o charque e o vinagre, excluídos do benefício da redução da carga tributária em razão da edição do Decreto nº 14.898, de 27/12/13.

Por outro lado, o preposto fiscal expressou o entendimento de que:

1. nenhuma das mercadorias referidas pelo defendente possui o benefício fiscal de redução de base de cálculo;
2. *jerked beef* não se confunde com charque;
3. “*a margarina sujeita à redução de base de cálculo prevista no artigo acima citado [artigo 268 do RICMS/12], é aquela produzida com óleo animal*”;
4. “*os demais produtos similares produzidos com óleo vegetal, estão sujeitos à alíquota de 17%, pois se trata de creme vegetal e não margarina propriamente dita*”.

Verifico, nas planilhas de fls. 42 a 45, que foram elencados pela fiscalização os produtos banha sadia, creme de açaí, *jerked beef*, creme vegetal Margarella e margarina vegetal Sofiteli, não incluídos, portanto, na denominada cesta básica, como alegado pelo impugnante.

O inciso XXVII do artigo 268 do RICMS/12, previa, até 31/12/13, quando foi revogado pelo Decreto nº 14.898/13, o seguinte:

Art. 268. *É reduzida a base de cálculo:*

(...)

XXVII - das operações internas com vinagre, charque e margarina, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7% (sete por cento);

Quanto ao *jerked beef* e à margarina está incorreto o posicionamento do preposto fiscal, ao aplicar a alíquota de 17% nas operações de saídas internas, tendo em vista os esclarecimentos seguintes.

O produto “*Jerked Beef*”, apesar de bastante semelhante, não se confunde com o “charque”; o primeiro passa por um processo industrial com a adição de componentes químicos, tais como, nitrito e/ou nitrato de sódio ou potássio, que agem como fixadores da cor e bacteriostáticos; já o segundo, sofre um processo natural, com a adição apenas de sal e a exposição à luz solar.

O “*Jerked Beef*” estava, à época dos fatos geradores, enquadrado no regime da substituição tributária, no item 34 do Anexo 1 do RICMS/12 (MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA), como se observa a seguir:

ANEXO I

(...)

“34

Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino e suíno em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque - 0201; 0202; 0203; 0206; 0209 e 0210”

(...)

Observe, ainda, que, somente a partir de 01/12/14, é que o “*Jerked Beef*” passou à condição de mercadoria tributada normalmente, porém com carga tributária de 12%, como se depreende do artigo 268, inciso LI, c/c o item 34 do Anexo 1, do RICMS/12 (MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA), com a redação dada pelo Decreto nº 15.661/14, como a seguir transcrito:

ANEXO 1

(...)

“34

Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque e jerked beef - 0201; 0202; 0203; 0204; 0206; 0209 e 0210

(...)

Nota: A redação da coluna “Mercadoria – NCM” do item 34 foi dada pela Alteração nº 26 (Decreto nº 15.661, de 17/11/14, DOE de 18/11/14), feitos a partir de 01/12/14”.

(...)

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

LI - nas operações internas com charque e jerked beef, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento).

Nota: A redação atual do inciso **LI** do caput do art. 268 foi dada pela Alteração nº 26, Decreto nº 15.661, de 17/11/14, DOE de 18/11/14, feitos a partir de 01/12/14.

Saliento que, pela redação dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a própria legislação demonstra que “jerked beef” e charque são produtos distintos.

Quanto à margarina, segundo a Portaria nº 372 do Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA) do Ministério da Agricultura, é o produto gorduroso em emulsão estável com leite ou seus constituintes ou derivados, e outros ingredientes, destinado à alimentação humana com cheiro e sabor característicos. A gordura láctea, quando presente, não deverá exceder a 3% (m/m) do teor de lipídios totais.

Portaria nº 372, de 04 de setembro de 1997.

REGULAMENTO TÉCNICO PARA FIXAÇÃO DE IDENTIDADE E QUALIDADE DE MARGARINA

(...)

2.DESCRICÃO

2.1.DEFINIÇÃO: Entende-se por Margarina o produto gorduroso em emulsão estável com leite ou seus constituintes ou derivados, e outros ingredientes, destinados à alimentação humana com cheiro e sabor característico. A gordura láctea, quando, presente não deverá exceder a 3% m/m do teor de lipídios totais.

(...)

4.COMPOSIÇÃO E REQUISITOS

4.1.Composição

4.1.1.Ingredientes obrigatórios

4.1.1.1. Leite, seus constituintes ou derivados.

Óleos e/ou gorduras de origem animal e/ou vegetal.

Água.

- Os óleos e/ou gorduras poderão ser modificados no todo ou em parte, por hidrogenação e/ou interesterificação e/ou por fracionamento e/ou por outro processo tecnologicamente adequado.

Creme vegetal, de acordo com a Portaria nº 193/99 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), é o alimento em forma de emulsão plástica, cremoso ou líquido, do tipo água/óleo, produzido a partir de óleos e/ou gorduras vegetais comestíveis, água e outros ingredientes, contendo, no máximo, 95% (m/m) e, no mínimo, 10% (m/m) de lipídios totais.

Portaria nº 193, de 9 de março de 1999 (DOU. DE 11/03/99)

REGULAMENTO TÉCNICO PARA FIXAÇÃO DE IDENTIDADE E QUALIDADE DE CREME VEGETAL

(...)

2.1.Definição

Creme Vegetal é o alimento é em forma de emulsão plástica, cremoso ou líquido, do tipo água/óleo, produzida a partir de óleos e/ou gorduras vegetais comestíveis, água e outros ingredientes, contendo no máximo 95% (m/m) e no mínimo 10% (m/m) de lipídios totais.

(...)

4. COMPOSIÇÃO E REQUISITOS

4.1. Composição

4.1.1. Ingredientes obrigatórios.

- Óleos e/ou gorduras vegetais.

- Água.

Os óleos e/ou gorduras poderão ser modificados no todo ou em parte, por hidrogenação e/ou interesterificação e/ou por fracionamento e/ou por outro processo tecnologicamente adequado.

Pelo exposto, resta evidente, em suma, que:

1. a margarina é produzida, predominantemente, a partir do leite e de gorduras de origem vegetal, diferindo do creme vegetal;
2. as operações internas com margarina gozavam, à época dos fatos geradores, do benefício da redução de base de cálculo de forma que a incidência do imposto resultasse numa carga tributária de 7%;
3. o 'jerked beef', à época dos fatos geradores, encontrava-se enquadrado na antecipação tributária, com a fase de tributação encerrada nas operações de saídas posteriores.

Consequentemente, devem ser excluídas da autuação as notas fiscais relativas às operações internas de saídas de *jerked beef* (por estar enquadrado na substituição tributária em 2013) e de margarina (por gozar de redução de base de cálculo em 2013), alterando-se, portanto, o débito da infração 5, de R\$607.647,78 para R\$580.342,41, acorde o demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 5		
MÊS/ANO	ICMS A EXIGIR A. I.	ICMS A EXIGIR APÓS JJF
out/13	9.805,74	434,52
nov/13	9.258,76	195,07
dez/13	8.999,93	129,47
jan/14	193.055,73	193.055,73
fev/14	21.081,16	21.081,16
mar/14	13.209,31	13.209,31
abr/14	129.298,16	129.298,16
mai/14	103.734,61	103.734,61
jun/14	29.618,08	29.618,08
jul/14	22.221,72	22.221,72
ago/14	20.257,75	20.257,75
set/14	14.195,08	14.195,08
out/14	14.784,83	14.784,83
nov/14	10.168,78	10.168,78
dez/14	7.958,14	7.958,14
TOTAL	607.647,76	580.342,41

Quanto à argumentação defensiva relativa à incidência de acréscimos moratórios, ressalto que a matéria encontra-se disciplinada no artigo 102 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário da Bahia – COTEB), como a seguir reproduzido, não competindo a este órgão julgador, nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99, a “*negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”.

Art. 102. *Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:*

(...)

§ 2º *Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:*

I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.

Por tudo quanto foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração, reduzindo apenas o valor do débito lançado na infração 5 para R\$580.342,41, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte com os benefícios da Lei nº 13.449/15 (Concilia/Bahia).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281508.0004/15-6**, lavrado contra **BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$900.905,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, além da multa percentual no valor de **R\$92.746,61**, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte com os benefícios da Lei nº 13.449/15.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de agosto de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA