

PROCESSO	- A. I. N° 281508.0004/15-6
RECORRENTE	- BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF N° 0136-04/16
ORIGEM	- IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 25/04/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0094-12/17

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. 2. ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA LEGALMENTE. RECOLHIMENTO A MENOS. Existência de equívocos na autuação. Item procedente em parte. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF N° 0136-04/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 281508.0004/15-6, lavrado em 29/09/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$1.120.957,94, em razão de seis infrações distintas, descritas da forma a seguir, somente naquilo que se refere ao objeto do recurso em análise.

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 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%;

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 04/08/2016 (fls. 332 a 344) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“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.

Observo, 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 defensor 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 bactericidas; 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 1

(...)
“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”

(...)

Observo, 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), efeitos 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, efeitos 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. DESCRIÇÃO

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	ICMS A EXIGIR APÓS JJFA I.
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)."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 358 a 384, apenas no que se refere às infrações 1, 2, 3 e 5, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Após tecer críticas ao acórdão recorrido, alega que a fiscalização feriu o direito constitucional do sujeito passivo à ampla defesa quando não busca esclarecer a natureza das operações realizadas pela Recorrente (ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente), bem como não solicita 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 e consequentemente na lavratura do auto de infração. Defende que deveria haver a solicitação de esclarecimentos à Recorrente, lhe oportunizando a apresentação de documentos, aptos a demonstrar a natureza das operações, para que se pudesse aferir com mais detalhes os motivos pelos quais os lançamentos foram realizados. Transcreve o art. 142 do CTN em apoio à sua argumentação.

Afirma que a fiscalização, sem o exame adequado da matéria, lavrou o Auto de Infração, sem profunda investigação, de fato, quanto à natureza das operações supostamente omitidas para aferir se efetivamente caracterizavam-se como tais. Dessa forma, entende que a manutenção da lavratura de Auto de Infração pela JJF, sem a devida auditoria nos documentos fiscais, transfere indevidamente a essa CJF a responsabilidade de realizar a atividade que incumbia ao Agente Fiscal, o que não se pode admitir. Argumenta que, diante da existência de norma constitucional e federal que garanta o exercício do direito de defesa pela Recorrente, em razão da ausência de investigação real da natureza das operações realizadas e dos fatos efetivamente ocorridos, é de rigor a reforma do v. Acórdão recorrido a fim de ser reconhecida a nulidade do lançamento ora combatido.

Alega, também, erro na quantificação do crédito de ICMS da Infração 5. Destaca que o argumento consistente no equívoco cometido pela fiscalização, em seu Demonstrativo "OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM ALÍQUOTA INFERIOR À DEVIDA 2013", no que se refere à Infração 5, foi acatado em parte pelo acórdão recorrido. No entanto, quanto ao argumento de nulidade da autuação devido ao erro cometido (erro reconhecido pela decisão), tem-se que este foi refutado.

Após reproduzir parte do acórdão citado, assevera que tal entendimento não merece prevalecer, sob pena de malferir a legalidade Tributária, seja quanto ao conteúdo, seja quanto à forma do trabalho fiscal. Isso porque, explica, a Recorrente, ao se deparar com o Auto de Infração ora combatido, e, após analisá-lo em sua minúcia, constatou significativo erro no cálculo da

fiscalização em relação à Infração 5, resultando em exigência superior àquela que seria “devida”, de acordo com a própria linha de raciocínio do auditor fiscal e com os dispositivos legais que balizam a autuação.

Explica que, de acordo com a descrição dos fatos, a Fiscalização acusa a Recorrente de ter recolhido a menor o ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. No entanto, o auditor não se atentou ao fato de que as operações questionadas no ano de 2013 restringem-se aos produtos com redução da base de cálculo, seja por disposição da legislação de regência, seja por representarem itens da cesta básica, cujas respectivas operações, à época, estavam sujeitas à redução de sua carga tributária, resultando em alíquota efetiva de 7%. Reproduz o art. 268, inciso XXVII do RICMS/97 para apoiar a idéia de que a alíquota aplicável pela Recorrente em relação às operações com vinagre, charque e margarina, é, de fato, reduzida.

Apos reproduzir trecho do acórdão exarado pela JJF, conclui que o equívoco incorrido pela fiscalização indica, de imediato, que o auditor não conduziu adequadamente o procedimento fiscal. Argumenta que, uma vez que se trata de inquestionáveis erros materiais (no tocante ao levantamento do valor devido e lançado), defende que a única solução para o caso é o cancelamento integral do lançamento tributário, dada a constatação de inequívoco vício de nulidade que afeta a integralidade do trabalho fiscal. Em outras palavras, defende que não há que se falar em 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 aferida pela D. Fiscalização.

Sendo assim, requer a reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecida a nulidade do procedimento adotado pela Fiscalização, tendo em vista que o mesmo afronta o CTN e o RPAF, conforme dispositivos que indica.

Por fim, no que ainda diz respeito à Infração 5, no entender da D. Fiscalização, embora tenha havido a redução da autuação quanto ao jerked beef (por estar enquadrado na substituição tributária em 2013) e quanto à margarina (por gozar de redução de base de cálculo em 2013), esclarece, contudo, que tal alegação, em impugnação, era dirigida à Infração 4 (objeto de quitação integral), em que pese, por um lapso na digital do título (II.2.3 e II.2.3.1) dos tópicos em Impugnação ter indicado tratar-se da Infração 5.

Deste modo, pelo fato de o crédito tributário ter sido apurado incorretamente, causando total insegurança jurídica na relação tributária, a Recorrente pede e espera a reforma do acórdão recorrido para cancelar integralmente o Auto de Infração.

Quanto ao mérito, relativamente às infrações 1 e 3, afirma que o acórdão recorrido entendeu pela manutenção da autuação, mesmo diante da demonstração da ausência de dano ao Erário Baiano, por meio das provas acostadas aos autos pela Recorrente (fls. 319 e 324). Argumenta, contudo, que, ao prolatar a decisão, a JJF olvidou-se de verificar que a prova contida nos autos é suficiente para demonstrar 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, evidenciando a ausência de dano ao Erário Baiano e, portanto, a insubsistência da autuação.

Alega que, muito embora, por um lapso, a Recorrente 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. Explica que o crédito levado pela Recorrente não implicou qualquer prejuízo ao Erário. Desse modo, se mostra totalmente desarrazoada a exigência do imposto e, além disso, da multa de 60%.

Quanto à Infração 2: explica que a 1^a JJF entendeu pela manutenção da autuação, tendo em vista que: i) os itens “vinagre” e “leite em pó” não podem ser considerados como componentes da “Cesta Básica” e; ii) a redução da alíquota prevista no Convênio ICMS 128/94 é meramente

autorizativa.

Alega que o acórdão ao assim concluir e manter a autuação incorre em evidente equívoco, pois, os itens “vinagre” e “leite longa em pó” (conforme incisos XXV e XXVII, do artigo 268, do RICMS/BA), embora supostamente não considerados como básicos pela lei de regência à época dos fatos, também estavam sujeitos à redução da base de cálculo, de modo que a carga tributária incidente também era correspondente à 7%.

Afirma que o argumento que fundamentou a decisão de piso em nada desabona o fato de que a não cumulatividade é um princípio constitucional e como tal deve gozar de interpretação ampla, irrestrita, por ser norma matriz, fundamentadora de toda a legislação a respeito da matéria, pelo que não deve ser mitigada pela Lei Regulamentar, in casu, o artigo 312, inciso I, c/c seu § 1º, do RICMS/12. Nesse passo, ao Regulamento cabe tão somente operacionalizar a aplicação da lei, em estrito cumprimento aos seus ditames, de modo que deve ser considerada insubstancial qualquer hipótese que venha restringir o direito do contribuinte à não cumulatividade do ICMS, pois não encontra alicerce na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96. Afirma que esse também é o posicionamento do CONSEF, conforme se afere da ementa do julgado que transcreve.

Reproduz trecho da Decisão (cuja ementa foi destacada), ressaltando que a infração supostamente cometida pelo contribuinte guarda identidade com aquela atribuída à Recorrente, in casu, qual seja, “falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução”, pelo que se faz pertinente trazer ao contexto as razões apresentadas pela maioria dos membros da 2ª Câmara de Julgamento do C. CONSEF, alicerçados em parecer técnico da PGE/BA, para rechaçar o lançamento.

Reproduz trecho de decisão exarada pelo STF, nos autos dos Recursos Extraordinários nºs 635.688/RS e 477.323/RS, explicando que ambos os apelos foram julgados, tendo sido reconhecida a regularidade da exigência do estorno. Ocorre, contudo, que os efeitos daquele julgamento não podem ser aplicados ao presente caso, segundo afirma, pelo fato de ainda não ter sido encerrada a discussão naqueles autos, de modo que não se encontram delimitados os efeitos jurídicos a serem vinculados nas outras demandas sobre a mesma matéria. Explica que, mesmo que o acórdão reste inalterado após o julgamento dos referidos Declaratórios, para manutenção do entendimento então adotado, ainda assim, existe grande potencial de os efeitos jurídicos daquele pronunciamento jurisdicional serem modulados.

Por essas razões, entende que fica clara a razão pela qual, ao menos neste momento, o acórdão decorrente do julgamento do citado Apelo Extraordinário não pode ser aplicado ao caso concreto, para manutenção da exigência, visto que ainda não constituiu “coisa julgada” sobre o tema.

Quanto ao mérito, explica que a Bahia (por meio do Convênio ICMS 128) 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 deste tributo, devendo ser ressaltado que, em nenhum trecho do Convênio há menção de que a redução da carga tributária está vinculada à base de cálculo. Transcreve a Cláusula Primeira do Convênio.

Argumenta que, conforme disposto na Lei Complementar nº 24/75, os Estados e o Distrito Federal, ao celebrarem o Convênio ICMS, determinam a forma e os termos 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 Convênio.

Ensina que, nessa linha de raciocínio, os Convênios ICMS, firmados pelos entes federados sob a égide da citada LC nº 24/75, não conferem autorização aos signatários para conceder, alterar ou revogar os benefícios fiscais. Ao revés, os vinculam para que executem sua ordem, de forma a conferir os benefícios aos contribuintes nos estritos termos do celebrado.

Portanto, enquanto for signatário do Convênio ICMS 128/94, entende a recorrente que o Estado da Bahia está compelido a obedecer 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, razão pela qual o presente recurso deve ser julgado procedente para reformar integralmente o v. Acórdão recorrido.

Argumenta que não poderia ser diferente, pois se fosse cogitada a possibilidade de cada Estado dispor, a seu bel prazer, acerca da forma como os créditos na aquisição de produtos da cesta básica seriam apropriados, fatalmente os comerciantes agregariam a parcela do crédito vedado ao seu custo, majorando o preço dos produtos para os consumidores finais.

Explica que, isto ocorrendo, a carga tributária mínima dos produtos da cesta básica não seria de 7%, como determina a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94, já que a diferença inevitavelmente seria incorporada ao custo, aumentando significativamente o preço dos produtos.

Por fim, alega que agiu em plena consonância com o determinado no Convênio ICMS 128/94, fato este que também impede a imposição da multa, dos juros de mora e da correção monetária, nos termos do parágrafo único do artigo 100, do Código Tributário Nacional, cujo texto reproduz.

Conclui que, considerando que a Recorrente agiu de acordo com o Convênio ICMS 128, publicado em 24/10/1994 (que revogou o Convênio ICMS 139/93), no qual o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como em não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, a exigência fiscal atinente à Infração 2 deve ser totalmente cancelada ou, quando menos, cancelada especificamente no tocante à imposição de multa, juros de mora e demais encargos.

Afirma que o Estado da Bahia adotou o termo redução da “base de cálculo” para compelir os contribuintes a estornarem parcelas dos créditos de ICMS e, assim, não reduzir de maneira brusca o seu patamar de arrecadação. Todavia, não se pode olvidar 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. Argumenta que a redução da alíquota interna obedece ao consagrado princípio da seletividade que circunda os aspectos fundamentais do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que permite que, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços o imposto, seja aumentado ou reduzido pelos Estados.

Afirma que não há dúvidas, como já demonstrado linhas atrás, que os produtos da cesta básica se enquadram dentre aqueles que devem sofrer menor carga tributária possível, uma vez que se prestam a fornecer ao consumidor final as condições mínimas de vida e alimentação. Nada mais justo, então que, com a finalidade de atender aos ditames constitucionais, seja fixada para tais produtos uma carga tributária inferior à praticada com os demais. Este objetivo somente pode ser alcançado em sua integralidade, através da redução da alíquota interna.

Argumenta que se na celebração do Convênio, os Estados e o Distrito Federal tivessem como intenção fixar a redução da carga tributária através da base de cálculo o teriam feito de maneira expressa, tal como, inclusive, já o tinham quando da edição do Convênio ICMS 139/93 (cuja redação transcreve). Já na celebração do Convênio ICMS 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. Explica que 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 não merece prosperar.

Alega que nada é mais incoerente do que exigir o estorno do crédito, já que tal procedimento contrapõe-se à finalidade única do Convênio, qual seja: tornar os produtos da cesta básica mais acessíveis aos consumidores de baixa renda, através da redução da carga tributária. Transcreve parecer de Marco Aurélio Greco, em apoio à sua tese.

Assevera que não pode ser outra a conclusão, de que o Convênio ICMS 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. Ademais, argumenta que, ao dispor sobre o ICMS, a CF/88 estabelece as características essenciais do imposto que devem ser observadas pelo legislador infraconstitucional, seja por meio de Lei Complementar, seja pelos Estados e Distrito Federal. Uma delas é a não-cumulatividade, cuja definição se encontra no artigo 155, §2º, I.

Trata-se, garante, do direito de o contribuinte compensar o montante de ICMS incidente nas operações anteriores com aquele exigido em suas operações subsequentes. Defende que a expressão “cobrado”, estampada no dispositivo constitucional acima, deve ser interpretada como sendo o montante que foi efetivamente exigido do contribuinte na operação anterior. No caso vertente, são os valores de ICMS destacados em todas as NF’s de aquisições das mercadorias componentes da cesta básica. Transcreve as doutrinas de Geraldo Ataliba e Roque Carrazza em apoio ao seu ponto de vista.

Considerando que a não-cumulatividade foi instituída pela CF/88, entende que somente ela própria poderia estabelecer as suas “exceções”. E assim o fez, determinando exaustivamente as hipóteses em que os contribuintes não terão direito ao crédito das operações anteriores. São elas as operações ou prestações abrangidas, taxativamente, por isenção ou não incidência do ICMS. Nada mais!

Frisa que a Constituição Federal atribui à legislação infra-constitucional competência apenas para ampliar o direito ao crédito, estendendo-o também aos casos de isenção e não-incidência. Já as hipóteses de vedação ao crédito foram completamente exauridas pela Carta Magna, não competindo (ou, em outras palavras, não sendo permitido) à legislação infra-constitucional impor qualquer outra forma de vedação. Transcreve a doutrina de Aires Fernandino Barreto, em apoio à sua tese.

Requer que a exigência fiscal seja cancelada.

Termos em que, pede deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade sob o argumento de equívoco na metodologia utilizada, noto que o auto de infração descreveu adequadamente as infrações, bem como logrou êxito em demonstrar a metodologia de apuração da base de cálculo do imposto lançado, conforme documentos às folhas 25/207, atendendo, portanto, aos requisitos formais exigidos pelo art. 28, § 4º do RPAF/99. Eventuais equívocos na apuração do imposto, devem ser objeto de discussão no mérito e, acaso constatados, ensejar a retificação do lançamento, mas não a sua invalidação completa.

Da mesma forma, ainda que haja erro na quantificação do imposto devido, deve o órgão julgador suprimir os excessos, preservando o auto de infração naquilo que não contrariar a norma reguladora do lançamento.

Rejeito, assim, as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, noto que o sujeito passivo acatou o lançamento naquilo que se reporta às infrações 04 e 06, devendo, o presente recurso, limitar-se às infrações 1, 2, 3 e 5.

As infrações 1 e 3 foram atacadas conjuntamente pelo recurso. Por isso, aborda-las-ei, igualmente, de forma conjunta. A Infração 1 acusa o sujeito passivo de “*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...*”. Já a Infração 3 trata de “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária ...*”. Como está a

revelar a própria descrição das infrações, ambas exigem estorno de crédito, sendo que na primeira em decorrência de saídas com redução da base de cálculo, enquanto que na terceira, em função de se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de Antecipação Tributária.

O sujeito passivo não nega a conduta que lhe foi atribuída, tendo contraposto, contudo, que deu saída tributada nas operações relacionadas às mercadorias autuadas. Pede o cancelamento da infração.

Intimada para apresentar as provas que diz possuir (folha 319), o sujeito passivo acostou CD (folha 324), contendo planilha em que indica, de forma global, a quantidade de mercadoria vendida, o valor e o ICMS destacado, sem fazer qualquer referência aos documentos fiscais emitidos, nem, muito menos, acostar qualquer cópia das notas fiscais emitidas.

Estando provada a conduta empresarial contrária ao direito, incumbe-lhe fazer prova do fato modificativo alegado, em conformidade com o que dispõe o art. 373, inciso II do Novo CPC. O sujeito passivo não acostou, contudo, qualquer prova de que tenha tributado as mercadorias autuadas nas operações de saída, embora tenha sido instado a fazê-lo.

Assim, entendo que restaram provadas as infrações 1 e 3, as quais são procedentes. Não merece reparo, portanto, a decisão recorrida.

Quanto à Infração 2, a acusação é “*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 ...*”. O sujeito passivo não nega o fato, insurgindo-se, contudo, em relação às consequências jurídicas que lhe foram atribuídas, pois entende que não se trata de hipótese de estorno já que o benefício fiscal é de redução de alíquota. Defende a idéia de que o Estado da Bahia estava obrigado a não exigir o estorno do crédito, em cumprimento ao que determina o Convênio ICMS 128/94.

Pois bem, considerando que as mercadorias autuadas são “vinagre” e “leite em pó”, conforme reconhece o próprio sujeito passivo, a redução da base de cálculo nas saídas se impõe frente à regra do art. 268, incisos XXV e XXVII do RICMS/12, abaixo reproduzidos.

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

...
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) (dispositivo vigente no período da autuação);

...
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) (dispositivo vigente no período da autuação);
...”

Assim, diferentemente do que afirma o sujeito passivo, o benefício fiscal é de redução da base de cálculo, e não de redução de alíquota. Ora, tendo havido redução da base de cálculo nas saídas subsequentes, deve a recorrente estornar proporcionalmente o crédito por força do § 1º do art. 312 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“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;
...”

Não merece acolhida a alegação recursal de que a Bahia estaria obrigada a não exigir o estorno

do crédito, pois não se trata de mercadoria da cesta básica. Ademais o Convênio ICMS 128/94 é meramente autorizativo, ficando a cargo da unidade federativa legislar a respeito, conclusão que se extrai do próprio texto convenial, conforme abaixo.

“Cláusula primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 1º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88 , de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

... (grifos acrescidos).”

Assim, não merece reparo a decisão recorrida, restando caracterizada a Infração 2.

Quanto à Infração 5, a acusação é “*recolheu a menos ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas ...*”. O sujeito passivo acolhe o lançamento fiscal no que se refere aos fatos ocorridos em 2014, impugnando, apenas, o exercício de 2013. A decisão recorrida acolheu parte das alegações defensivas e reduziu o débito.

Em sede de recurso, o contribuinte não deduziu alegações de mérito, tendo se limitado a suscitar a nulidade do lançamento em face de resultar em exigência superior àquela reconhecida pela decisão recorrida, alegação já devidamente rechaçada quando da apreciação das preliminares.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$900.905,96, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de R\$92.746,61, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios benefícios da Lei nº 13.449/15, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS