

PROCESSO - A. I. Nº 232195.0295/17-8
RECORRENTE - RJ INDÚSTRIA, COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0126-02/18
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/03/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0031-12/19

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto antes da entrada no Estado da Bahia. Restou comprovado que houve o recolhimento de parte do imposto após a data da lavratura, mas antes da data da ciência. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 04/12/2017, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 54.05.10 – Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária total, em aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação interna no regime de substituição tributária, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos da legislação fiscal, apurado no trânsito de mercadorias, sendo exigido ICMS no valor de R\$26.579,01, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Consta ainda do lançamento, a seguinte descrição dos fatos: Antecipação Tributária Total. Mercadoria: derivados do abate de gado bovino, NCM 0206 e 0202. Contribuinte não possuidor de regime especial para pagamento do ICMS relativo à Antecipação Tributária no dia 25 do mês subsequente ao da emissão do documento fiscal. Falta de recolhimento do ICMS, referente a parcela retro mencionada. Ação fiscal empreendida com base no Convênio ICMS nº 89/05. Integra este processo o DANFE nº 104884, emitido por Frigorífico Redentor S/A, CNPJ 02.165.984/0001-96. Obs.: a mercadoria não foi apreendida.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0126-02/18 (fls. 54 a 67), com base no voto do Relator, a seguir transscrito:

“O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, e objeto de defesa por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, ainda assim existem questões preliminares a serem apreciadas na peça de defesa.

Não posso acolher a alegação defensiva de cerceamento de defesa, que teria implicado na não identificação com precisão, da infração cometida.

O artigo 18 do RPAF/99 ao tratar das nulidades processuais, estipula que:

“Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;
b) em que se configure ilegitimidade passiva”.

A autuada apegava-se ao argumento de que a autuação lhe cerceou o direito de defesa, com o que não concordava diante do fato de todos os elementos necessários para lhe possibilitar a elaboração de sua defesa foram a ela entregues, a defesa devidamente recebida e ora apreciada, não restando pelo seu próprio teor qualquer dúvida do contribuinte acerca da imputação que sobre si recaiu.

Ainda de acordo com o RPAF/99 em artigo 123, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual se examina neste momento a defesa apresentada.

Daí se infere que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles (*Processo Administrativo Brasileiro*, p. 596, 22^a Ed., Malheiros Editores, 1997), “O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”.

Além disso, a própria Constituição Federal em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles (*Processo Administrativo Brasileiro*, p. 596, 22^a Ed., Malheiros Editores, 1997): “defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. Por outro lado, houve a oportunidade de a empresa produzir a devida prova. Logo, não pode a autuada arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a autuada teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (*A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à empresa, o foram de modo inofensável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repito, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Da mesma forma, assim dispõe o teor do § 1º do mencionado artigo 18 do RPAF/99:

“§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”;

De igual maneira, o artigo 19 do RPAF/99 estatui que “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Além do mais, fragiliza o argumento defensivo a afirmação da empresa autuada de que o autuante fez menção “ao artigo 268, de algum diploma legal não identificado, a aparentemente subsidiar a cobrança” e logo em seguida fala “Tal se dá pela leitura do artigo 268 do Decreto n. 13.780 de 2012 (Regulamento do ICMS)”, o que demonstra de maneira inofensível o perfeito entendimento a respeito do instrumento normativo mencionado pela autuação.

Não há, pois, de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

No mérito, verifico que a memória de cálculo do imposto devido se encontra à fl. 04, enquanto o DANFE encartado à fl. 05 indica a aquisição de cupim magro e fígado por parte do autuado.

Antes de adentrar na análise dos argumentos de defesa propriamente ditos, convém firmar alguns conceitos e princípios. O primeiro deles se refere ao Convênio que vem a ser o acordo entre todos os Estados da Federação e o Distrito Federal que prevê a redução da base de cálculo nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis.

A exigência fiscal se baseia na Constituição Federal que determina à Lei Complementar dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, benefícios e incentivos fiscais, a rigor do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Assim, recepcionada pela CF/88, a Lei Complementar 24/75 de forma expressa determina:

“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:

(...)

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§1º- As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º- A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

Pelo que se depreende do artigo 155, XII, “g” da Constituição Federal acima mencionado, a concessão de benefícios fiscais é disciplinada por Lei Complementar, no caso, a Lei Complementar nº 24/75, com o intuito de manter o equilíbrio do pacto federativo e, neutralizar a guerra fiscal entre os Estados da Federação impedindo

benefícios de uns em detrimento de outros.

Assim, para que os benefícios fiscais relacionados ao ICMS atinjam a extraterritorialidade, há que se respeitar os dispositivos da mencionada Lei Complementar 24/75, no que concerne a celebração de convênios. Daí a motivação para a celebração do Convênio 89/2005.

Em segundo lugar, a autuação não fala sobre a alíquota aplicada, e sim, de redução de base de cálculo, com a equivalente carga tributária e pela exposição contida na defesa, o contribuinte confunde equivalência de carga tributária com desconto no valor do imposto, a se valer de suas assertivas.

A Cláusula primeira do mencionado Convênio ICMS 89/2005 determina: “*Fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno*”.

Observo que tal diploma a determinação normativa de maneira textual fala em “de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis”, não se verificando, em qualquer momento de tal comando, a aplicação de alíquota de 7% como pretende induzir a autuada, em seu raciocínio defensivo, não se podendo, de igual forma, se falar em falta de clareza do texto legal.

Neste sentido, em caso análogo, relativo a redução de base de cálculo e equivalência de carga tributária, o teor de trecho do Parecer DITRI 18.709/2013, ao dirimir dúvida de contribuinte acerca da metodologia de cálculo do imposto, mesma situação dos presentes fólios, esclarece qual seria a maneira correta de se proceder, motivo pelo qual, neste momento, faço a devida transcrição do mesmo:

“Encontrada a base de cálculo “cheia”, a Consulente deverá calcular qual a redução a ser aplicada considerando uma alíquota de 17% (dezessete por cento) sobre a base de cálculo reduzida, para resultar numa carga efetiva de 4% (quatro por cento).

Para encontrar a base de cálculo reduzida deve ser feita a divisão de 4% por 17%, e o valor assim encontrado deve ser multiplicado pelo valor “cheio” da operação (ICMS calculado por dentro). Uma vez encontrada a base de cálculo reduzida, será aplicada a alíquota de 17%, obtendo-se o valor do imposto efetivamente incidente sobre a importação efetuada”.

Logo, claro está que o estado da Bahia ou os demais signatários do mencionado Convênio não estão se contrapondo à determinação do Senado Federal em relação às alíquotas nas operações interestaduais, as quais, em tais operações resultaria na aplicação do percentual de 12% não sobre a base de cálculo cheia, mas sim, reduzida, de forma que a carga tributária corresponesse ao que fala o Convênio: equivalente a 7%.

Não fala o mencionado Convênio, pois, ao contrário do entendimento da autuada, em aplicação de alíquota de 7%, reitero, mas sim em equivalência de carga tributária, vez que como firmado na peça defensiva, e em momento anterior deste voto, o objetivo dos Convênios, é o de normatizar benefícios fiscais.

Da mesma maneira se equivoca a defesa na concatenação de suas ideias pela confusão estabelecida, pois uma mercadoria com redução de base de cálculo de 90%, por exemplo, aplicada a alíquota interna de 18% o imposto resultante será menor do que numa operação com redução de base de cálculo de 70%, aplicada a alíquota interestadual de 12%.

Em relação à dúvida estabelecida pela defesa, quanto a adesão dos estados ao Convênio objeto de discussão, esclareço que a retificação nacional do mesmo se deu em 12 de setembro de 2005, Através do Ato Concessório 09/05, e a título de informação, tendo em vista a intenção do estado de Goiás em não mais considerar a manutenção de crédito do ICMS previsto na Cláusula Terceira do mesmo, foi editado o Convênio ICMS 108/10 em tal sentido.

Desta maneira, o fornecedor da autuada, ao tributar erroneamente a operação, não atendeu ao disposto no Convênio, oferecendo uma base de cálculo incorreta para a operação, em valor superior à que deveria adotar, e no momento da entrada das mesmas neste estado, ao se apurar o montante devido a título de antecipação tributária, se constatou que o crédito fiscal a ser abatido da operação anterior e destacado erroneamente na nota fiscal não corresponde em valor ao que deveria ser aplicado de forma correta.

Note-se que o instituto da antecipação tributária tem a devida base legal, vez que inserida no arcabouço jurídico pela Lei nº 7.014/96, especialmente no artigo 8º, inciso II, o qual estabelece que “São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado”, o que não se configura o presente caso em apreciação.

Caberá, ainda, o recolhimento do ICMS por substituição tributária em tal mesmo momento. Ou seja, o contribuinte é obrigado a recolher o imposto das operações que irão acontecer até o consumidor final, gerando, assim, por parte desse contribuinte, um desembolso imediato de um imposto que só seria devido nas etapas posteriores.

Esta é a base legal para a adoção de tal mecanismo, se constituindo em ocorrência de fato gerador do tributo, a exemplo da substituição tributária, que nada mais é do que a antecipação do imposto, só que total, com encerramento da tributação sobre o produto sobre o qual incide, e tem previsão expressa na própria Lei Complementar 87/96, a qual, obedecendo ao comando emanado da Constituição Federal normatizou o ICMS, especialmente o seu artigo 7º:

“Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado”.

Já o artigo 8º do mesmo diploma legal, assim dispõe em seu inciso I:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído”;

Inexiste, portanto, qualquer dúvida acerca não somente da legalidade de tal instituto, como, de igual modo, da existência de fato gerador para a sua cobrança.

E aqui, esclareço o equívoco da defesa ao contestar que a operação em análise é a de entrada interestadual na Bahia, que corresponde a saída interestadual no Mato Grosso, diante da afirmação defensiva de que “a segunda reflexão é que a redução da base de cálculo ocorre na saída interestadual e não na entrada da mercadoria. O contribuinte não está sendo autuado por vender para outros Estados, mas sim, por comprar de outros Estados. E na entrada de mercadorias no Estado da Bahia, não há que este autuar o adquirente com base no Convênio, pois este nada diz com a entrada, mas sim com a saída”, uma vez que a antecipação tributária para sua cobrança tem como parâmetro a operação realizada, ou seja, observa a saída da mercadoria e o destino da mesma, lançando o imposto contra o adquirente, na operação interestadual, e observando o fato gerador. A redução de base de cálculo deveria ser aplicada na saída do estabelecimento vendedor, o qual erroneamente tributou valores indevidos, ainda que a maior, a favor do estado de origem, mas o valor da base de cálculo tributável somente pode ser considerado na forma determinada na legislação.

E aqui vale mais uma distinção. Nem sempre o valor da operação corresponde ao valor da base de cálculo, sendo este um típico exemplo, onde a operação supera a base de cálculo em valores, por determinação do Convênio. Além disso a autuação é por pagamento de tributo na aquisição (entrada), e não na saída (venda), como visto ao abordar a antecipação tributária e sua base de cálculo.

Da mesma maneira, a autuação não versa a respeito de estorno de crédito, até pelo fato de ter sido constatada no trânsito de mercadorias, ou seja, momento anterior ao da escrituração e apropriação do crédito fiscal se devido, nos livros fiscais do sujeito passivo, somente podendo decorrer tal afirmativa de equívoco da defesa, além do que a adesão dos estados ao Convênio ocorre de forma generalizada, ou seja, todos os estados aderem aos seus termos, sobretudo, como visto, aqueles com determinações de natureza impositiva, como no caso, na Cláusula Primeira. E ainda que fosse autorizativo (hipótese da Cláusula Segunda), ainda assim todos os estados igualmente aderem, ainda que eventualmente não incorporem em suas legislações a sistemática autorizada.

Não se pode aventar, como pretende a defesa adesão parcial ao Convênio, diante, inclusive, das observações feitas anteriormente neste voto a respeito. Apenas convém observar que contrariamente ao entendimento da defesa, a sua Cláusula Primeira se apresenta de forma impositiva, ou seja, submete todos os estados ao seu comando quanto às operações interestaduais (“fica reduzida...”), enquanto na Cláusula Segunda apenas possui o cunho autorizativo, ao “autorizar” e não “determinar” a redução de base de cálculo nas operações cujas saídas sejam internas, o que respeita a autonomia de cada ente federativo em conduzir e estabelecer a sua política tributária.

Em relação às críticas à política tributária adotada pelo estado da Bahia, de acordo com a autonomia tributária concedida pela própria Constituição Federal, entendo descabidas, uma vez que não somente amparadas na Lei, bem como pelo fato da empresa autuada não estar obrigada a adquirir carnes e seus produtos derivados em outros estados, mas, igualmente, no mercado interno a um custo tributário que no seu entendimento seria menor.

Fato é que, de acordo com o documento fiscal de fl. 05, o valor das mercadorias adquiridas pela autuada era de R\$171.956,79. Com a redução de base de cálculo prevista no Convênio, esta seria de R\$ 100.308,12, com imposto a ser destacado em atenção à carga tributária ali determinada, R\$12.036,97, aplicada a alíquota de 12%. Todavia, ainda que o documento indique nas informações complementares a existência de redução de base de cálculo, na forma do Regulamento do ICMS do estado do Mato Grosso, para cálculo do imposto devido de

sua responsabilidade, e que serviria de parâmetro para a concessão do crédito a ser abatido no cálculo da substituição tributária, a base de cálculo foi inexplicavelmente aumentada para o valor de R\$219.745,51. Ou seja, totalmente em desacordo com qualquer lógica tributária, e ainda que se pudesse aventar que tal valor se refere à base de cálculo da substituição tributária, não houve destaque de tal parcela no documento fiscal, sequer o respectivo recolhimento, dizendo respeito apenas ao imposto “normal” da operação.

Não se pode falar, contrariamente ao argumento posto, de que a empresa autuada estivesse em situação cadastral irregular, não sendo este o motivo da autuação, a qual não ocorreu por presunção, até pelo fato de que tal figura se encontra presente no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, o qual estabelece as hipóteses para a aplicação da presunção, inclusive em momento algum da autuação o autuante fala em tal situação. O lançamento foi feito com base em fato, devidamente comprovado através dos documentos acostados ao feito.

Igualmente não há de se aventar a possibilidade de desrespeito ao Princípio da Não Cumulatividade, uma vez que os créditos regular e devidamente calculados devem ser considerados como redutores na apuração da base de cálculo da antecipação tributária, como visto anteriormente.

Ademais, a peça defensiva é dúbia, na medida em após inicialmente garantir ter sido o imposto relativo à operação realizada devidamente recolhido, e todas as demais considerações já analisadas, ao final, nas suas próprias palavras “Quanto à falta de pagamento do imposto, requer o parcelamento do valor que reconhece como devido, qual seja aquele abatido do crédito de 12% destacado na nota fiscal e corroborado pelo Convênio 89/05”, o que em última análise é confissão da prática pela qual foi acusado, muito embora este Órgão não possua competência para decidir acerca de parcelamento de débito, e sim, a repartição de seu domicílio fiscal.

Observo ainda inexistir comprovação nos autos de ter havido o recolhimento do ICMS Antecipação Tributária, antes do ingresso das mercadorias no território baiano, o que poderia elidir a acusação fiscal, acorde determinação do artigo 332, § 2º do RICMS/12:

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino”.

Ao argumento de ter impetrado ação judicial para obter a possibilidade de se creditar do imposto à alíquota de 7%, a defesa não acostou qualquer documento aos autos neste sentido, o que prejudica a sua análise. Caso, entretanto, se demonstre tal fato verdadeiro, à vista de prova que eventualmente venha ser carreada aos autos, fica a exigibilidade do crédito tributário suspensa, ou como prefere parte da doutrina, da exigibilidade da obrigação, nos termos do artigo 151, inciso IV do CTN.

Posso mencionar igualmente, julgamento de igual teor deste ora analisado, no qual figurou o mesmo sujeito passivo, e que resultou no Acórdão JJF 0091-02/18, desta mesma 2ª Junta de Julgamento Fiscal, cujo resultado foi no sentido de dar procedência ao lançamento tributário efetuado, quanto ao mérito, apenas e tão somente retificando o valor matemático dos cálculos realizados, não acolhendo a sustentação jurídica da empresa autuada.

Quanto às questões que envolvam discussões relativas à constitucionalidade, invoco o teor do artigo 167, inciso I do RPAF/99, segundo o qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Desta forma, pelas expostas razões, julgo o lançamento procedente.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 77 a 93), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual aduziu que há total ausência de relação entre os fatos e a norma, pois não se trata de contribuinte descredenciado, mas de utilização do crédito fiscal de 12% quando o Estado o limita ilegalmente a 7%.

Alegou que os dispositivos indicados não condizem com os fatos analisados, apresentando tabelas demonstrando o cálculo do ICMS com crédito de 7%, efetuado pelo Autuante considerando o Convênio ICMS 89/05, e de 12%, o qual utilizou, e que não foi considerado o recolhimento que efetuou no valor de R\$15.904,28, cujo comprovante anexou (fl. 94).

Destacou que a base de cálculo constante na Nota Fiscal é superior ao seu valor total porque a do

produto “fígado” é calculada com base na pauta fiscal do Estado de Mato Grosso, porém utiliza o valor total da Nota Fiscal de R\$171.956,79 para o cálculo do ICMS ST.

Suscitou a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, vez que o lançamento apenas soltou artigos do RICMS sem qualquer relação com os fatos, sem descrever quais as razões justificadoras da aplicação dos textos legais aos fatos ocorridos, impossibilitando o correto exercício do contraditório e da ampla defesa.

Disse que o abuso do Estado não está na aplicação da norma da Cláusula primeira do Convênio ICMS 89/05, incorporada à legislação interna pelo Art. 268, XIV, do RICMS/12, mas partir do pressuposto que todos os demais Estados são signatários do referido Convênio, não havendo como saber se todos os Estados aderiram ou não a ele.

Afirmou que a notificação fiscal foi emitida em total arreprobo de diversas normas legais, inclusive em relação ao próprio Convênio, já que a sua Cláusula primeira reduz a base de cálculo e não a alíquota, permanecendo inalteradas as regras relacionadas à alíquota e aos créditos de ICMS delas decorrentes.

Acrescentou que a Decisão de piso indicou que o erro foi do contribuinte de outro Estado, posto que a redução de base de cálculo ocorre na saída interestadual e não na entrada da mercadoria, não tendo o Estado da Bahia autorização para proceder à autuação se tiver havido algum crédito ou débito indevido de imposto.

Acusou o Estado da Bahia de ter agido com má-fé, tentando ser mais esperto que os demais, ao aderir parcialmente ao Convênio para proteger os produtores de carne na Bahia quando vendem a outros Estados e não o fazer para as operações internas, conforme autorização prevista na sua Cláusula segunda, para proteger quem compra de fora e vende dentro do Estado, tratando-se de burla ao equilíbrio do peso da tributação no país, proporcionada pela alíquota dita pelo Senado Federal.

Explicou que a Cláusula terceira autoriza o Estado a não exigir o estorno do crédito fiscal, ou seja, que quem concede o benefício deve aceitar o crédito integral do contribuinte, como se benefício não houvesse, ainda que haja isenção nas saídas internas ou redução nas interestaduais, não podendo o Estado estornar o crédito fiscal presente nas operações interestaduais cuja Resolução do Senado Federal fixou em 12%.

Asseverou que, ao contrário do afirmado pela SEFAZ/BA, não só possui regularidade fiscal como também é beneficiária de Regime Especial para pagamento diferenciado do ICMS no mês seguinte.

Discorreu sobre o princípio da não cumulatividade, o direito ao crédito, a neutralidade do imposto e a preservação da boa-fé do contribuinte, informou a existência de liminar concedida no Mandado de Segurança nº 0537243-10.2017.8.05.0001, da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, a qual reconheceu, em data anterior à autuação, o seu direito ao crédito no percentual de 12%, impedindo a autuação, e requereu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até que a questão seja totalmente finalizado pelo Poder Judiciário.

Pugnou pelo recebimento do Recurso Voluntário, com a consequente modificação do Acórdão, levando em consideração os argumentos lançados e calculando o débito conforme determina a legislação aplicável ao tema, seja porque:

- a) não há relação entre fatos e normas;
- b) os artigos mencionados não espelham a glosa do crédito;
- c) o Convênio não autoriza o Estado da Bahia a glosar eventuais benefícios fiscais;
- d) as mercadorias adquiridas não foram pautadas no suposto benefício fiscal; ou
- e) o crédito fiscal destacado na nota é direito inafastável do contribuinte.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência parcial do presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em razão da falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária total, em aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação interna no regime de substituição tributária, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos da legislação fiscal, apurado no trânsito de mercadorias, em relação às carnes relacionadas na NF-e nº 104.884 (fl. 05).

Constatou que o Auto de Infração contém todos os pressupostos exigidos pelo RPAF/99, tendo obedecido o disposto nos seus Arts. 18 e 39, com os elementos de prova constituídos nos demonstrativos anexos, os quais são suficientes para a análise dos fatos geradores do crédito tributário exigido.

Não se sustentam os argumentos expendidos pelo Autuado para sua alegação de cerceamento de defesa: os fatos descritos na autuação estão consonantes com a infração atribuída e com os dispositivos legais e regulamentares indicados no enquadramento legal e na tipificação da multa.

Quanto à discussão do valor do crédito a ser utilizado, bem como da subsunção das operações ao benefício fiscal, trata-se de questão de mérito que será avaliada em seguida ainda neste voto.

Ressalto que o Autuado demonstrou ter entendido claramente a autuação, tendo efetuado sua defesa com detalhes relativos aos cálculos e aos dispositivos normativos. Portanto, não vislumbro nenhuma nulidade no Auto de Infração.

A exigência fiscal se baseia na Constituição Federal de 1988 que, em seu Art. 155, §2º, XII, “g”, delega à Lei Complementar dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, benefícios e incentivos fiscais, conforme abaixo:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...
XII - cabe à lei complementar:

...
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
...”

Assim, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela CF/88, estabelece:

“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:

...
IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§ 1º- As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º- A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

...
Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.
..."

Pelo que se depreende da leitura dos dispositivos acima transcritos, a concessão de benefícios fiscais é disciplinada pela Lei Complementar nº 24/75, com o intuito de manter o equilíbrio do pacto federativo e neutralizar a guerra fiscal entre os Estados da Federação, impedindo benefícios de uns em detrimento de outros.

Assim, para que os benefícios fiscais relacionados ao ICMS atinjam a extraterritorialidade, os dispositivos da mencionada Lei Complementar nº 24/75, no que concerne a celebração de convênios, deverão ser obedecidos, resultando na aplicação do Convênio ICMS 89/05.

Saliento que a autuação não fala sobre a alíquota aplicada, e sim de carga tributária, decorrente da redução de base de cálculo indicada no referido Convênio, tendo o Autuado confundido equivalência de carga tributária com desconto no valor do imposto.

A Cláusula primeira do mencionado Convênio ICMS 89/05 não trata de alíquota, determina que a base de cálculo seja reduzida de forma que seja equivalente a 7% do valor das operações, transscrito a seguir:

"Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno."

Assim, o Estado da Bahia e os demais signatários do mencionado Convênio não estão se contrapondo à determinação do Senado Federal em relação às alíquotas nas operações interestaduais, sendo que nestas operações resultam na aplicação da alíquota de 12% não sobre a base de cálculo cheia, mas reduzida, de forma que a carga tributária corresponda a 7%.

Quanto à adesão dos Estados ao Convênio ICMS 89/05, informo que a sua ratificação nacional ocorreu por meio do Ato Concessório 09/05, em 12/09/2005, informação que pode ser facilmente obtida no sítio do CONFAZ na internet.

Portanto, o fornecedor do Autuado, ao tributar erroneamente a operação, não atendeu ao disposto no Convênio, apurando uma base de cálculo em valor superior à que deveria adotar, e, no momento da entrada das mercadorias neste Estado, ao se calcular o montante devido a título de antecipação tributária, foi constatado que o crédito fiscal a ser abatido da operação anterior e destacado equivocadamente na nota fiscal não corresponde ao que deveria ser aplicado.

Esclareço que o instituto da substituição tributária por antecipação com encerramento da fase de tributação, previsto no Art. 7º da Lei Complementar nº 87/96, se aplica também às entradas de mercadorias sujeitas ao citado regime e alcança as operações internas subsequentes a que estas mercadorias foram submetidas.

Não há má-fé do Estado da Bahia na não implementação das regras autorizativas do Convênio ICMS 89/05, as Cláusulas segunda e terceira, pois estão no campo da discricionariedade, ao teor da expressão "ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados", só a Cláusula primeira é que obriga o Estado conveniente, por se tratar de regra impositiva, conforme a expressão "fica reduzida". Enfim, não se trata de adesão parcial, mas de autonomia tributária concedida pela própria Constituição Federal.

De acordo com a Nota Fiscal nº 104.884 (fl. 05), o valor das mercadorias adquiridas pelo Autuado era de R\$171.956,79, cuja base de cálculo, com a redução prevista no Convênio, seria R\$100.308,12, e o imposto a ser destacado no valor de R\$12.036,97, com aplicação da alíquota de 12%. Todavia, ainda que o documento indique nas informações complementares a existência de redução de base de cálculo, na forma do Regulamento do ICMS do Estado do Mato Grosso, para cálculo do imposto devido de sua responsabilidade, e que serviria de parâmetro para a concessão do crédito a ser

abatido no cálculo da substituição tributária, a base de cálculo foi inexplicavelmente aumentada para o valor de R\$219.745,51.

Observo que o recolhimento do ICMS Antecipação Tributária a que se referiu o Autuado, no valor de R\$15.904,28, cujo comprovante foi anexado (fl. 94), não ocorreu antes do ingresso das mercadorias no território baiano, mas em 05/12/2017, no dia seguinte à data da autuação, demonstrando que não há somente a divergência no entendimento do quanto exposto no Convênio ICMS 89/05, mas também ocorreu a falta de recolhimento do imposto no momento previsto nas normas legais.

Da leitura da decisão que concedeu a liminar no Mandado de Segurança nº 0537243-10.2017.8.05.0001, da 3^a Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, verifico que não há nenhum óbice à autuação, mas apenas à exigibilidade, a qual está suspensa até a data da inscrição em dívida ativa, o que deve aguardar seu resultado definitivo ou a cassação da liminar.

Reitero que não se trata de exigência de complementação de imposto, mas ao seu próprio recolhimento, o qual não foi efetuado até a data da autuação, bem como ao equívoco no cálculo do seu valor, com o abatimento do crédito fiscal calculado com base na alíquota de 12% e na carga tributária de 7%.

Contudo, constato que a ciência da autuação só ocorreu em 06/02/2018 (fl. 11), motivo pelo qual deve ser abatido o recolhimento efetuado, no valor de R\$15.904,28, reduzindo o valor da autuação.

Quanto aos questionamentos de constitucionalidade, ressalto que o Art. 167, I, do RPAF/99, dispõe que não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de constitucionalidade.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, de forma a julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE para exigir o ICMS no valor de R\$10.674,73.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232195.0295/17-8, lavrado contra **RJ INDÚSTRIA, COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.674,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR