

N. F. Nº - 217683.0058/17-3  
NOTIFICADO - RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.  
NOTIFICANTE - EDUARDO EPIFÂNIO DA SILVA  
ORIGEM - IFMT NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 24/04/2020

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0051-06/20NF**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR. Mercadorias sujeitas ao Convênio 89/05, redução de base de cálculo para crédito de 7%. Alíquota interestadual destacada de 12%. Notificação Fiscal. Instância única. **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Notificação Fiscal, lavrada em 28/06/2017, em que é exigido o ICMS no valor de R\$17.191,51, e multa de 60% no valor de R\$10.314,91, perfazendo um total de R\$27.506,42, pelo recolhimento a menor da antecipação total do ICMS, em aquisição interestadual dos produtos carnes e rins congelados de bovinos.

Infração 01 54.01.01 - Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria.

Enquadramento Legal: Art.8º, §§ 5º e 6º da Lei 7.014/96, c/c art. 295 e art. 332, Inciso III, alínea “g”, §§ 2º e 3º do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. Multa prevista no artigo 42, Inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96.

O Notificado ingressa com defesa tempestiva com anexos fls.15 a 58, através de advogados, diz apresentar impugnação administrativa, com base nas razões justificadoras do seu pleito. Diz ser pessoa jurídica de direito privado dedicada à atividade de comércio atacadista, importação e armazenamento de gêneros alimentícios, cereais e leguminosas beneficiados, carnes e derivados (bovinos, aves, suínos, pescados, frutos do mar, bufalinos e capivaras) e industrialização de produtos à base de carnes e seus derivados, conforme seu contrato social. Informa que no exercício da sua atividade empresarial, adquire produtos, não apenas no estado da Bahia, mas também de fornecedores localizados nos mais diversos Estados brasileiros, dentre eles, Espírito Santo, Goiás, Paraíba e Minas Gerais, de onde é proveniente a maior parte das mercadorias utilizadas para a revenda.

Por conta disso, aduz que em todo o tempo, age em rígida observância as normas jurídicas, inclusive as chamadas normas complementares, com destaque para os Convênios celebrados pelo Estado da Bahia. Dentre os mais variados Convênios em vigor, aduz que o objeto do presente requerimento envolve análise e aplicação do Convênio nº. 89, acordado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em 17 de agosto de 2005. O referido Convênio “Dispõe sobre a concessão de redução na base de cálculo do ICMS devido nas saídas de carne e demais produtos comestíveis, resultantes do abate de aves, gado e leporídeos”. Transcreve o seu teor. Observa que sua finalidade é reduzir a carga tributária alusiva ao ICMS, de forma que 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 suínos.

Salienta que o Notificante aplica a regra geral, no sentido de que toda entrada de mercadoria no estabelecimento comprador, só poderá utilizar o crédito de 7% e jamais o de 12%, nas hipóteses de mercadorias originadas no Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo e por isso o autuou.

Nota que a infração, embora se valendo dos dispositivos legais – Alíneas “g” do inciso III do art. 332, e seus parágrafos §§ 2º e 3º do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/12 – em nada condiz sua aplicação, com os fatos analisados. Salienta que da análise do demonstrativo de débito, percebe-se que o contribuinte creditou-se de 12% de ICMS, e o Estado autuou-o por entender que o crédito a ser utilizado deveria ser de apenas 7%, nos termos do Convênio. Reproduz a tabela que serve de base para a autuação.

Entende que na essência, a cobrança trata de glosa de crédito de ICMS utilizado pelo contribuinte, por entender que alíquota a ser aplicada não deveria ser a interestadual, definida pelo Senado, qual seja 12%, mas, sim, 7%, por aplicação do Convênio 89/05. Diz que todo o tema está gizado em torno do aludido Convênio, em que o contribuinte deve fazer exercício de cartomancia jurídica, para descobrir a possível violação. Até porque o contribuinte pagou dentro do prazo, antes da entrada da mercadoria no Estado, o valor integral do imposto devido. A autuação se deu exatamente sobre a diferença entre o valor creditado com base na Resolução do Senado e o valor a que o estado da Bahia restringiu através mencionado Convênio. Portanto, nula a autuação, uma vez que o contribuinte encontra-se escudado num manto protetivo do direito. Salienta que o Estado da Bahia é signatário do Convênio nº 89/05. Tal se dá, pela leitura do artigo 268 do Decreto nº 13.780, de 2012 (Regulamento do ICMS/2012), que incorporou a Cláusula Primeira na sua redação.

No entanto, afirma que o abuso do Estado não está na aplicação da aludida norma nas operações internas, mas sim ao partir do pressuposto que todos os demais Estados são signatários deste Convênio, e como adquire mercadorias de outros Estados, estas possuem o benefício fiscal permitido por este Convênio, e por esta razão, a Bahia não permite que o crédito de ICMS seja de 12% nas operações estaduais, mas sim 7%, como autorizado pelo Convênio. Explica que Convênio é o instrumento normativo previsto na LC 24/75, como apto a tratar dos benefícios fiscais em torno do ICMS. Trata-se de norma de elevada importância em matéria tributária, vinculativa dos Estados convenientes. Diz que a compreensão do seu alcance é vital para o deslinde da questão.

Daí a importância da repetição do seu texto, interpretado cláusula por cláusula. Nota que a primeira observação a ser feita é que a Cláusula Primeira reduz a base de cálculo e não a alíquota. Ou seja, não poderia haver qualquer restrição ao uso do crédito de 12% na compra das mercadorias, tendo em vista que o Convênio estabelece uma norma de equivalência. 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 relação à entrada, mas sim, com a saída. Sendo assim, tem-se que a autuação empreendida foi pautada no que preceitua o Convênio ICMS 89/05.

Diz que nesta cláusula há autorização aos estados para a concessão do benefício de redução da base de cálculo ou de isenção do ICMS apenas nas saídas internas. Aponta engenhosidade do Estado da Bahia. Comenta que, conforme demonstrado, o estado aderiu ao Convênio parcialmente, é dizer, o art. 268, XIV do RICMS, citado, demonstra que o Estado aderiu ao Convênio apenas nas “saídas interestaduais de carne...” e não nas saídas internas. Isso significa que dentro do Estado da Bahia, a alíquota do ICMS para carnes e derivados é de 18%.

Observa má-fé do Estado, pois adere parcialmente ao Convênio para proteger os produtores de carne na Bahia, quando vendem a outros estados, e não adere internamente para proteger quem

compra de fora e vende dentro do Estado. Com essa política nefasta, de uma vez só o estado fere, tanto a alíquota interestadual de ICMS, cuja atribuição é do Senado, quanto a Cláusula Segunda do Convênio 89/05, ao não reduzir a base de cálculo internamente ou dar a isenção. Destaca que a finalidade do Convênio foi uma só: fazer com que todos os Estados tenham tributação semelhante para as carnes, de forma que a carga tributária final sobre a mesma fosse de 7%. Sendo assim, a carne é adquirida de outros Estados com carga tributária de 7% e vendida internamente ou para outros Estados com carga de 7%, também. Aponta que com isso o Estado muda a lógica do ICMS: quando era para reconhecer o crédito de 12%, ele reconhece apenas de 7%, e quando era para dar isenção internamente ou redução da base de cálculo, ele deixa a alíquota interna altíssima de 18%. Comenta que a adesão parcial é nitidamente nefasta e fere a Constituição Federal, pois quebra a lealdade em relação aos demais Estados. Trata-se de burla ao equilíbrio do peso da tributação no país, proporcionada pela alíquota determinada pelo Senado Federal.

Cita a última cláusula normativa que entende autorizar o Estado a não exigir o estorno do crédito fiscal, ou seja, 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 saídas interestaduais. Sobre o tema reproduz o inciso I da Cláusula terceira, que remete ao art. 21 da LC 87/96. Conclui que se o Estado estorna o crédito, ou seja, glosa ou retira o crédito porque a mercadoria saiu com a redução da carga tributária, infringe a norma analisada, pois o crédito deve ser assegurado.

Diz que a Bahia, não poderia estornar o crédito presente nas operações interestaduais, como no caso em discussão, cuja Resolução do Senado fixou em 12%, por expressa afronta à Cláusula Terceira do Convênio ICMS 89/05. O Estado deve assegurar a manutenção integral do crédito de 12%, conforme corretamente contabilizado. Nessa linha, sem que o Contribuinte saiba do benefício, seja porque os Estados não ratificaram o Convênio, seja porque não há qualquer destaque nas notas fiscais aduzindo o seu gozo, não se pode penalizá-lo, apenas com a presunção de que o Convênio ICMS 89/05 foi ratificado por todos os Estados, e que a carga tributária é de 7%, logo, o crédito deve ser apenas de 7%. Afirma a Fazenda Estadual que possui cadastro irregular frente ao regime especial de carnes para pagamento diferenciado no mês seguinte.

Mais uma vez, incorre em erro a administração estadual, vez que a empresa não só possui regularidade fiscal, como também é beneficiária de regime especial para pagamento diferenciado do ICMS. Tema de relevo na doutrina e na jurisprudência é o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, I e II da Constituição Federal. Trata-se de direito sagrado do contribuinte, de modo que não pode ter seu alcance nem diminuído, nem anulado, seja por normas infraconstitucionais, seja pelo labor exegético. Sobre o tema cita doutrina de Roque Carraza.

Portanto, trata-se de garantia constitucional, e não pode ser ignorada ou desrespeitada por quaisquer interpretações que minorem o seu alcance. Frisa ter direito ao abatimento do débito destacado na operação anterior, oponível ao Fisco no caso de este agir de modo inconstitucional. Não se trata de mera sugestão que o estado da Bahia pode seguir, mas, ao contrário, trata-se de diretriz imperativo, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não cumulatividade.

Deve o Fisco envidar todos os esforços para cumprir esse princípio e não o afastar através de interpretações mezinhas e limitadoras do crédito do contribuinte. Explica que quando o estado reduz o crédito de 12% para 7%, ele torna o ICMS cumulativo em 5%, obrigando os contribuintes a repassar esse custo ao preço final, por se tratar de imposto indireto, e, com isso, onera o consumidor e prejudica o empresário por ausência de competitividade. Diz que por outro lado, ainda que houvesse o benefício do outro Estado, o contribuinte tem o direito de aproveitar por inteiro o crédito de ICMS advindo da operação interestadual, não podendo ser prejudicado, pois há presunção de legitimidade das alíquotas de 12% nas aquisições oriundas de Estados em que a

Resolução do Senado assim definiu.

Ressalta que nenhum Convênio pode impor ao contribuinte uma carga tributária mais pesada do que a prevista na Constituição Federal e na Resolução e, não é essa a interpretação dada na espécie, tendo em vista que da leitura e análise do Convênio nº 89/05, não há qualquer possibilidade de o Estado da Bahia restringir o crédito na entrada e majorar a alíquota interna para 18%. Assevere ser insubsistente a infração, seja porque não relaciona corretamente os fatos com os artigos mencionados, seja porque os artigos não guardam qualquer relação de pertinência com o valor do tributo supostamente indevido, seja porque há total desconexão entre os elementos da sua configuração. Informa que, tendo em vista o constante abuso pelo qual tem passado, impetrou Mandado de Segurança, pleiteando a confirmação do seu direito líquido e certo de creditar-se pela porcentagem de 12%, em vez de 7%, como quer o Estado da Bahia, ao notificá-lo com base nas alegações oriundas do Convênio 89/05. Com base nos argumentos que foram expostos, o juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador concedeu liminar no Mandado de Segurança nº 0537243-10.2017.8.05.0001, o qual reconheceu seu direito ao creditamento de 12%. Por essa razão, requer: (i) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até que a questão seja totalmente finalizada no Poder Judiciário; (ii) seja julgada improcedente a presente Notificação. Afirma que como não há indicação correta do dispositivo que supostamente infringiu, a infração torna-se insubsistente, o que de logo requer.

## VOTO

A presente Notificação Fiscal foi lavrada com o objetivo de cobrar a diferença da antecipação total das mercadorias derivadas do abate de carne bovina com os respectivos NCM 0201300, 02062200 e 02062990, todos inseridos no conceito 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 suínos”, dada pela Cláusula Primeira do Convênio ICMS 89/05, que limitou a carga tributária a 7%.

No que diz respeito aos aspectos formais, constato que o Notificante descreveu a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, o prazo 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.

O defendente afirmou que no enquadramento legal utilizado, todos os artigos citados no auto de infração se referem a obrigações genéricas do contribuinte, referentes ao dever de escrituração e cumprimento das obrigações tributárias e ao dever de observância da correta base de cálculo. Apontou que a fundamentação legal da infração não se refere ao que foi cobrado de fato, visto que no seu entendimento, a infração trata de antecipação parcial, quando em verdade, todo o demonstrativo de cálculo é embasado em substituição tributária.

Não acolho a alegação defensiva de ausência de relação entre os fatos e a norma. Verifico que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e o demonstrativo de débito tratam da falta de recolhimento do ICMS devido sobre mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Observo que todos os elementos necessários para lhe possibilitar a elaboração de sua defesa lhe foram entregues e pelo teor da defesa devidamente recebida e ora apreciada, constato não haver qualquer dúvida de que o contribuinte entendeu perfeitamente acerca da imputação que sobre si recaiu.

Observo, portanto, que a capitulação legal constante da infração é condizente com os fatos reais e com o direito aplicável, conforme consta no campo do “Enquadramento”, desta forma concluo que ao Notificado foi garantida a ampla defesa, que exerceu livremente o exercício do contraditório, inexistindo na Notificação Fiscal qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, que ensejasse sua nulidade.

No mérito, o Notificado foi acusado de recolhimento a menor do ICMS - Antecipação Total de mercadorias sujeitas ao Convênio ICMS 89/05, nas operações interestaduais.

Na ação fiscal, na análise dos DANFE 12.230 (fl.3), DANFE 12.247 (fl. 4), e dos comprovantes dos pagamentos do ICMS referente à antecipação total das mercadorias acobertadas pelos DANFES (fls 8 e 9), o Notificante constatou que o Notificado recolheu a menor o ICMS da Antecipação Total e calculou a diferença a cobrar do ICMS de antecipação total, conforme está descrito no corpo da Notificação Fiscal (fl. 1), de acordo com a legislação fiscal vigente para esse tipo de mercadoria, em operações interestaduais.

Cálculo do ICMS dos DANFES 12.230/12.247

VL. DANFES	MVA	B. Cálculo	ICMS (18%)	Credito 7%	Valor Pago	Saldo a pagar
276.934,08	1,2476	345.502,96	62.190,53	19.385,39	25.613,63	17.191,51

É de conhecimento, que o tratamento dado às operações interestaduais com os produtos de carne mencionados na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 89/05, tem uma carga tributária de 7%:

**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 suínos.*

De igual teor, se faz constar no RICMS-BA/12, no seu art. 268, inciso XIV:

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

*XIV - 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, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações (Convênio ICMS 89/05);*

Assim, nessa modalidade comercial se conclui que o crédito fiscal é limitado a 7%, independente se houver destaque superior, pois os dispositivos são imperativos em fixar como alíquota interestadual 7%.

**Art.332**

...

*§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” eo item 2 da alínea “g” do inciso III até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e nas 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*

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

....

**III – antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:**

*a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes.*

*b) não enquadrados no regime de substituição tributária por antecipação e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS:*

Na sua justificação, o Notificado faz menção à Liminar do Mandado de Segurança nº 0537243-10.2017.8.05.0001, onde a justiça reconheceu seu direito ao creditamento de 12%, no entanto, verifico que o Mandado de Segurança em questão, teve sua liminar deferida em 03/07/2017 e a Notificação Fiscal foi lavrada em 28/06/2017, portanto, antes que o Notificado pudesse ter feito uso do benefício, do crédito com a alíquota de 12%, nas transações interestaduais das mercadorias constantes no Convênio ICMS 89/05, concedida na Liminar.

Concluo, portanto, que a lavratura da Notificação Fiscal está baseada na legislação fiscal vigente, sendo devida a cobrança da diferença do ICMS pago a menor na antecipação total, e voto pelo INDEFERIMENTO do que requer o Notificado, considerando PROCEDENTE a Notificação Fiscal em demanda.

Por força de norma publicada em 18/08/2018, referente ao Decreto nº 18.558/18, não consta informação fiscal, sendo dispensada de peça fiscal para os períodos anteriores a esta data, caso o relator entenda desnecessário.

### RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **PROCEDENTE**, a Notificação Fiscal nº **217683.0058/17-3**, lavrada contra **RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o notificado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.191,51**, com os acréscimos legais e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2020.

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR