

N. F. Nº - 099883.0821/19-6
NOTIFICADA - TMC DISTRIBUIDORA E ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.
NOTIFICANTE - DARIA PIRES DOS SANTOS
ORIGEM - IFMT – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNT 08/07/2020

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0086-02/20NF-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TOTAL. RECOLHIMENTO A MENOR. CORTES DE GADO BOVINO. LIMITAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL AO PERMITIDO PELO CONVÊNIO ICMS 89/05. A Cláusula primeira (redução da base de cálculo) é impositiva e na legislação da Bahia não há previsão para manutenção do crédito fiscal relativo à base de cálculo reduzida. Cabe a glosa parcial do crédito fiscal, mesmo que a Unidade Federativa de origem não adote a redução da base de cálculo. Posicionamentos da DITRI neste sentido. Rejeitada a preliminar de nulidade, e, com fundamento no art. 151, IV do CTN, afastada a questão prejudicial de mérito. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrada em 22/10/2019, a Notificação Fiscal exige ICMS acusando a seguinte infração:

54.05.10 – Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação total, em aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação no regime de substituição tributária, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos previstos na legislação. Valor: R\$15.740,30. Período: 22/10/2019. Enquadramento legal: Art. 8º, §§ 3º e 4º, I; arts. 32 e 40, da Lei 7014/96, c/c art. 332, III, “a” e “e”, do RICMS/BA. Multa: 60%, art. 43, II, “d”, da Lei 7014/96.

Consta da descrição, tratar-se de recolhimento a menos do ICMS por antecipação total de produtos resultante do abate de aves, por não observar o que preceitua o Convênio ICMS nº 89/2005, que determina uma redução da base de cálculo de 41,67%, para que a carga tributária seja equivalente a 7%, produtos procedentes de Goiás, constante do DANFE 000342694, DACTE 478.

Dão suporte à cobrança, o demonstrativo do cálculo do valor a recolher (fl. 05) e demais documentos de fls. 06-09.

O notificado impugnou o lançamento às fls. 17-27, dos autos. Inicialmente diz ter pago todo o imposto devido antes da entrada das mercadorias na Bahia. Informa existência de Mandado de Segurança visando afastar a aplicação do Conv. 89/05, que, por decisão liminar lhe assegura a utilização do crédito fiscal de 12% nas aquisições interestaduais e impede autuação por esse motivo, direitos violados pela notificação fiscal que caracterizaria crime de desobediência de ordem judicial (art. 26, da Lei 12.016/09).

Tratando da impossibilidade de limitação do crédito em função do Conv. 89/05, reproduzindo as Cláusulas primeira à quarta, fala que o fisco se equivoca na sua interpretação, pois a redução da base de cálculo ocorre na saída interestadual e não na entrada da mercadoria, não havendo porque notifica-lo com base no Conv. 89/05.

Observa que o comando da Cláusula terceira (que se refere ao art. 21 da LC 87/96, transcrito) autoriza o Estado a não exigir o estorno do crédito fiscal, de modo 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 saídas interestaduais, pois, do contrário estaria

infringindo a norma em foco, argumento que complementa reproduzindo o art. 1º, parágrafo único, I e II, da Resolução 22/89, do Senado Federal.

Diz que o Conv. 89/05 é autorizativo e não há como saber se o Estado de origem da mercadoria aderiu ao citado convênio e que Goiás faculta a sua aplicação oferecendo outros benefícios para quem opte pela saída com alíquota de 12%, como se vê na reprodução da legislação a respeito, de modo que há dois incentivos aplicáveis às operações interestaduais com aves abatidas: 1) Tributação da operação a 12% com aproveitamento de crédito outorgado de 9%; ou 2) Tributação da operação a 7% (redução de base de cálculo) com aproveitamento de crédito outorgado de 4%.

Alega que a notificada recebendo a NF com destaque de 12% não pode sofrer restrição ao crédito pela presunção de que o Conv. 89/05 foi ratificado por todos Estados e que a carga tributária é de 7%, ainda mais por se tratar de benefício fiscal que o contribuinte poderá utilizar, se lhe convir.

Aduz que a Bahia está autorizada a conceder o benefício e não facultar o uso de outro benefício, como ocorre em Goiás, mas isso não autoriza autuar/notificar contribuintes que adquire mercadorias de Estados onde o crédito é maior que 7%, especialmente porque não prevê redução nas saídas internas nas hipóteses do convênio (Cláusula segunda).

Acrescenta que o art. 5º da LC 160/17 alterou a aplicação da LC 24/75 dispondo sobre convênios para concessão de isenção de ICMS, na medida que afasta as sanções previstas no art. 8º desta lei, que reproduz junto com o art. 11, e que, por isso, a glosa do crédito por limitação a 7% não pode prosperar.

Reproduzindo o art. 155, § 2º, XII, “c”, da CF/88, o art. 8º, § 5º, da LC 87/96, citando decisão judicial (ST, RE 190317/SP, DJU 01/10/99), com respaldo em doutrina de ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, argumenta sobre a substituição tributária e o princípio da não cumulatividade do ICMS para concluir que se o Estado reduz o crédito de 12% para 7%, torna o ICMS cumulativo em 5%, obrigando o contribuinte a repassar esse custo ao consumidor comprometendo a competitividade da empresa.

Assim, diz, não se pode desconhecer a boa-fé e a segurança jurídica para o contribuinte que adquire mercadoria de região com alíquota de 12%, pelo que nenhum convênio pode impor maior carga tributária que a prevista na CF/88.

Concluindo, requer seja arquivada a Notificação Fiscal, posto que desobedece ordem judicial que impede o Fisco de notificar/autuar no objeto do ato que se contesta. Caso se ultrapasse a questão prejudicial, requer seja declarada a nulidade da Notificação Fiscal em face das inconsistências da infração descrita e, não sendo reconhecida essa preliminar, requer a declaração de improcedência da Notificação, pois entende restar comprovado o recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária antes da entrada da mercadoria na Bahia.

Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente a realização de diligência.

VOTO

Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando recolhimento a menos de ICMS por antecipação total em desacordo com o Convênio ICMS 89/05.

Antes de entrar pela apreciação de mérito, examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e o fato gerador da exação consta claramente demonstrado.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fl. 14, cópia da Notificação Fiscal e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo da notificação foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura da Notificação Fiscal foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 31-A, 31-B, 31-C, 31-E, 31-F, 42, 48, 50 e 51, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16,

22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está descrita, corretamente tipificada e tem suporte em elementos de provas autuados (fls. 04-09); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise, o que melhor se verá no decorrer do voto.

Com fundamento no § 2º (parte final), do art. 18 do RPAF e arts. 188 e 277 do CPC (subsidiariamente aplicado ao processo administrativo - RPAF: Art. 180), afasto a preliminar de nulidade por inconsistência da infração, pois, embora a infração seja descrita como “falta de recolhimento”, - vê-se, tanto na descrição complementar, como no demonstrativo suporte (fl. 05) apenas exação da diferença entre o valor do imposto considerando o disposto no Conv. 89/05 e o valor recolhido pelo sujeito passivo no período de pagamento voluntário, relativo à operação objeto da cobrança, matéria plenamente compreendida e expressamente exposta na Impugnação.

Portanto, além de ter atingido sua finalidade no aspecto material, o ato administrativo fiscal em sede de revisão, não causa qualquer prejuízo ao direito do sujeito passivo:

RPAF

Art. 18...

§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.

CPC

Art. 188. Os atos e os termos processuais independem de forma determinada, salvo quando a lei expressamente a exigir, considerando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preencham a finalidade essencial

Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

De igual modo, entendendo não prejudicar direito do sujeito passivo e visando preservar direito do Fisco, no sentido de prevenir possível extinção do crédito por eventual incidência de decadência, apego-me ao disposto no art. 151, IV, do Código Tributário Nacional para também afastar a questão prejudicial de mérito arguida em face da decisão liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 8017754-71.2018.8.05.0000, colacionada pelo Impugnante às fls. 48-61:

CTN

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Prestando reverência ao exercício do contraditório dentro do devido processo legal, sem arranho aos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, passo a decidir sobre o mérito do caso.

De logo, resalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º, do artigo 150 do CTN).

Ressaltando que sua valoração quantitativa, no que diz respeito ao cálculo da exação não foi contestada, a acusação fiscal tem suporte no regramento exposto no art. 6º, XV (responsabilidade do destinatário pela antecipação tributária, quando o remetente não é inscrito na Bahia como substituto tributário), art. 8º, §§ 3º e 4º (que tratam da responsabilidade passiva pela antecipação tributária), art. 23, § 6º (que aborda a base impositiva nestes casos), 32 (acerca do recolhimento) e 40 (a propósito da infração cometida), todos da Lei nº 7014/96, além do Convênio ICMS 89/2005, que determina a redução da base de cálculo em operações interestaduais para as mercadorias ali especificadas.

A exação decorre de aquisição interestadual de “Filé de Peito Cong. Friato (bandeja)” – enquadrada na substituição tributária na Bahia (RICMS-BA: Anexo 1, item 11.25.0) - procedente de contribuinte situado em Goiás e sem inscrição na Bahia como substituto tributário, acobertada pela NF-e 000342694, emitida em 18/10/2019, com destaque de imposto calculado com alíquota de 12% sobre o valor da operação, cujo DANFE consta dos autos à fl. 08.

O lançamento fiscal exige complemento de imposto recolhido a menos no período de pagamento voluntário, e aplica penalidade em face de uso de crédito fiscal maior que o legalmente permitido por ocasião do recolhimento do ICMS por antecipação total, por não haver considerado a redução impositiva, da base de cálculo do imposto como determinado na Cláusula primeira do Convênio ICMS 89/2005, de modo que ainda que se calcule com alíquota de 12%, estabelecida pelo Senado Federal para operações interestaduais procedentes de Goiás, a carga tributária seja equivalente a 7% do valor da operação.

Eis sua redação:

“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”. (grifei)

É que, tratando-se de antecipação tributária total por substituição em operações com mercadorias enquadradas na ST, a norma impressa na Cláusula primeira do Convênio 89/05 (ratificado nacionalmente sem ressalvas pelo Ato Declaratório 09/05), firmada sob o regramento para a espécie (CF/88: Art. 155, § 2º, XII, “g”; LC 24/75: Art. 1º, Parágrafo único, IV, art. 2º, §§ 1º e 2º, art. 8º, I e II), objetiva manter o equilíbrio fiscal entre as UF's e se aplica à saída interestadual das mercadorias sujeita à ST ali especificadas, do Distrito Federal ou de qualquer dos Estados brasileiros, já que todos são signatários do convênio, o que já desautoriza a alegação defensiva de não ter como saber se o Estado de origem da mercadoria aderiu ao convênio.

O regramento do Conv. 89/05 tem alcance extraterritorial às UF's, e não sendo o remetente inscrito na Bahia na condição de contribuinte substituto, considerando a responsabilidade solidária – que não comporta benefício de ordem - prevista no art. 6º, XV da Lei 7014/96, flagrante é a legitimidade do autuado para atuar no polo passivo da relação jurídica constituída pela Notificação Fiscal em lide.

No caso concreto, como bem anota o Impugnante, a Cláusula primeira do Conv. 89/05 reduz a base de cálculo e não a alíquota, mas, ao inverso do que alega, tendo em vista que mesmo autorizado pela Cláusula terceira do citado convênio, a Bahia não legislou no sentido de “não exigir o estorno do crédito fiscal de que trata o art. 21 da LC 87/96”, para caso tal, o citado convênio não lhe permite usar crédito fiscal de 12%, quando o imposto devido por antecipação tributária total é calculado sem aplicação de redução da base de cálculo, como ocorreu no caso em apreço, uma vez que o valor da operação e base de cálculo do imposto destacados na NF-e 000342694, objeto da exação, possuem mesma grandeza (fl. 08).

Logo, sem pertinência jurídica a alegação defensiva de que “a *Defendente não foi notificada por vender para outros Estados, mas sim por comprar de outros Estados. E, na entrada de mercadorias no Estado da Bahia, não há que se notificar o adquirente com base no Convênio n. 89/05, pois este nada diz acerca da entrada*”.

Ademais, contendo apenas quatro cláusulas, sendo três normativas e uma de estabelecimento de vigência, a segunda – essa, sim, Cláusula autorizativa – autoriza as UF's signatárias a, querendo, “conceder redução de base de cálculo ou isenção do ICMS nas saídas internas dos produtos referidos na Cláusula primeira”. Para essa situação, como também observa o Impugnante, ainda que autorizado, sem afrontar as normas do Conv. 89/05, a legislação baiana não prevê redução de base de cálculo nas saídas internas do produto objeto da exação.

A afirmação do Impugnante de que “se o Estado estorna o crédito, glosa ou retira o crédito porque a mercadoria saiu com redução da carga tributária, estaria infringindo a norma em foco, pois o crédito deve ser assegurado” é correta. Contudo, como já exposto, tendo em vista que tanto o valor da operação como a base de cálculo do imposto destacado sob alíquota de 12% na NF-e objeto da exação (fl. 08), é o mesmo (R\$ 238.299,60), o ponto que se discute é exatamente o contrário do alegado, pois, neste caso, não se aplicou a redução da base de cálculo prevista na Cláusula primeira do Conv. 89/05, na saída da mercadoria adquirida em Goiás.

Observo que isto certamente ocorreu porque através do Convênio ICMS 108/2010, firmado e ratificado sob a mesma estrutura legal do ocorrido para o Conv. 89/05, o Estado de Goiás ficou autorizado a revogar o benefício de manutenção do crédito do ICMS autorizado nos termos do inciso I, do *caput* da cláusula terceira do Convênio ICMS 89/05.

Ressalto que, sendo o ICMS imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, a manutenção do crédito como pretende o Impugnante significa a transferência do ônus tributário da UF que concede o benefício da redução da base de cálculo, para a UF de destino da operação, o que, em outras palavras e em jargão popular, representa “conceder esmola com o chapéu do outro”, quebrando, de modo objetivo, o equilíbrio fiscal das UFs, salvo os casos de manutenção de crédito em UF de destino que assim legisle, como autorizado pela Cláusula terceira do Conv. 89/05, o que não é o caso da Bahia.

Tendo em vista que os convênios acima citados (89/05 e 108/10), foram instituídos em acordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da CF/88, a Lei Complementar n. 160/17, não socorre o sujeito passivo na forma alegada, qual seja, o impedimento para “QUALQUER VEDAÇÃO AO CRÉDITO DESTACADO EM NOTA FISCAL...” (grifos no original), tampouco implica em qualquer prejuízo à não cumulatividade do ICMS, já que, nesse quesito, apenas o crédito regular legalmente permitido e corretamente calculado, pode ser considerado na apuração do imposto. Nesse sentido é a redação do art. 31 da Lei 7014/96:

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Nesse contexto, a matéria amolda-se a pronunciamentos da Diretoria de Tributação da SEFAZ e a decisões deste CONSEF. Aos primeiros, por exemplo, têm-se os pareceres 7374/2012 e 7814/2012, respondendo consultas de semelhante natureza tributária. Aos segundos, têm-se, por exemplo, o Acórdão JJF 0126-02/18, cuja tese foi referendada no Acórdão CJF Nº 0031-12/19

Parecer DITRI 7374/2012

Objeto da consulta:

“Nas aquisições interestaduais de carne e demais produtos comestíveis resultantes do abate, oriundo de Estado signatário do Convênio ICMS 89/05, sem o imposto retido, o adquirente deverá efetuar o recolhimento do ICMS substituição tributária sem a aplicação do benefício da redução da base de cálculo ali estabelecida?”.

Resposta:

“O benefício fiscal da redução da base de cálculo a qual se refere a Consulente está previsto na Cláusula primeira do Convênio ICMS 89/05, abaixo transcrita, e alcança exclusivamente as operações interestaduais com carne e demais produtos comestíveis, resultantes do abate de aves, gado e leporídeos.

“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.”

Tem-se, portanto, que apenas o imposto relativo à operação própria do contribuinte alienante estabelecido em Estado signatário pode ser beneficiada com a redução da base de cálculo do ICMS ali estabelecida.

Dessa forma, **nas aquisições** de carne e demais produtos comestíveis resultantes do abate, **oriundos de outra unidade da Federação sem o imposto retido**, a Consulente deverá, na condição de substituto tributário, efetuar o recolhimento antecipado do imposto incidente nas operações internas subsequentes com tais produtos, **mas não poderá aplicar o benefício da redução da base de cálculo estabelecido no Convênio ICMS 89/05, para as operações interestaduais com tais produtos**". (grifei)

Parecer DITRI 7814/2012

Objeto da consulta:

"Considerando a redução da base de cálculo prevista no Convênio 89/05 e art. 268, inciso XIV do RICMS-BA, a Consulente pergunta:

- Caso receba de outro estado mercadoria sem a redução da base de cálculo e com o destaque do ICMS de 12%, no cálculo da antecipação do imposto poderá se apropriar do crédito integral destacado, ou deveremos fazer o estorno de 5%?"

Resposta:

"O Convênio 89/2005 rege em sua Cláusula primeira a redução da base de cálculo do 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. Nesse mesmo sentido, o Estado da Bahia, através do Decreto nº 13.339 de 07/10/2011, assim também determinou em seu art. 268, inciso XIV.

Cabe observar, contudo, que, como se trata de matéria de convênio, mas não tendo o estado remetente a ele aderido, uma vez que não aplicou o benefício da redução da base de cálculo quando das vendas para o Estado da Bahia e, por consequência, a carga tributária resultante da aplicação da alíquota de 12% foi maior do que a fixada no Convênio 89/05, para efeito de apropriação do crédito fiscal, **a Consulente deverá considerar como limite o percentual equivalente à carga tributária de 7%, conforme expressa o referido diploma legal.**" (grifos meus)

Sem embargo, por conter equívoco no original de fl. 05 (inadequada MVA que para mercadoria da ST oriunda de UF com alíquota de 12% é 34,15% - item 11.25.0 do Anexo I do RICMS-BA -, e incorreção na alíquota do crédito de direito que é 12%, mas sobre a base de cálculo reduzida que, no caso, resulta da equação: $(7\%/12\%) \times \text{valor da operação que foi R\$52.319,00}$), ajusta-se o valor da exação de R\$15.740,30, para **R\$ 2.279,48**, com o seguinte demonstrativo/memória de cálculo:

NF	MERCADORIA	NCM	VLR	FRETE	TOTAL	MVA	B C CHEIA	ICMS TOT	B C REDUZ 89/05	ALÍQ 12% BC REDUZ	CRD ICMS	ICMS DEV
342694	FILÉ PEITO GRG	2071400	238.299,60	14.019,49	252.319,09	1,3415	338.486,06	60.927,49	147.186,14	12%	17.662,34	43.265,15
ICMS NF PAGO DAE FL. 47 CONSIDERADO												30.985,67
ICMS DEVIDO NOTIFICAÇÃO												12.279,48

Assim, afastadas as preliminares suscitadas e observando que a concessão de medida liminar judicial - como é o caso da Decisão Interlocutória mencionada pelo Impugnante - suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não a sua constituição (CTN: Art. 151, IV), voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Notificação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal nº **099883.0821/19-6**, lavrado contra **TMC DISTRIBUIDOR E ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o notificado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.279,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR