

**A.I. Nº** - 279462.0011/22-3  
**AUTUADO** - SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.  
**AUTUANTES** - NILDA BARRETO DE SANTANA e ANNA CRISTINA ROLEMBERG NASCIMENTO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/10/2023

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0187-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS; **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Em ambas as situações, a legislação tributária estadual veda, expressamente, a utilização de créditos fiscais nestas aquisições, visto que, as saídas posteriores não são tributadas. Não compete ao contribuinte agir de forma diversa a estabelecida pela legislação. Infrações 01 e 02 subsistentes. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** SAÍDAS ATRAVÉS DE NFC-e. **b)** SAÍDAS ATRAVÉS DE NF-e. Não comprovada a exigência tributária sobre produtos incluídos na substituição tributária. Ocorrendo alteração na sistemática de tributação de determinado produto, cabe ao contribuinte adequar seus estoques para efeito de uniformização da tributação. Infrações 03 e 04 subsistentes. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. Não restou caracterizado a exigência de imposto sobre produtos incluídos na substituição tributária, tampouco isentos de tributação. Infrações 05 e 06 mantidas. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO PRÓPRIO. MULTA PERCENTUAL SOBRE O VALOR DO IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER PAGO. À luz da legislação tributária estadual em vigor, a cobrança do diferencial de alíquotas já estava prevista na Lei nº 7.014/96 na época da ocorrência dos fatos geradores, enquanto que o inciso XV do art. 4º da mesma lei estabelece o momento da ocorrência do fato gerador. Cabe ao preposto fiscal, ante a atividade vinculada que exerce, agir de acordo com o que estabelece a legislação posta e em pleno vigor. Mantida a infração 07. Impossibilidade do órgão julgador administrativo de declarar constitucionalidade na legislação tributária estadual vigente. Mantida a multa aplicada. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 30/06/2022, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 135.808,27, mais multas, em decorrência das seguintes

imputações:

- **Infração 01 - 001.002.003:** “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Conforme consta nas planilhas: Demonstrativo de Crédito Indevido - Mercadoria Isentas - Exercícios 2018 a 2020 em anexo”. Valor lançado R\$ 10.837,18. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 02 - 001.002.005:** “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação Tributária Conforme consta na planilha Crédito Indevido - Mercadoria com ICMS Substituído - Exercício 2019”. Valor lançado R\$ 196,88. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 03 - 002.001.003:** “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Falta de Recolhimento de ICMS – Operação Tributada como não Tributada nas Saídas por NFC-e - Exercício 2018 a 2020”. Valor lançado R\$ 54.342,43. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 04 - 002.001.003:** “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas Falta de Recolhimento de ICMS – Operação Tributada como não Tributada nas Saídas por NF-e - Exercício 2019”. Valor lançado R\$ 232,91. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 05 - 003.002.002:** “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NFC-e -Exercícios 2018 a 2020”. Valor lançado R\$ 16.715,81. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 06 - 003.002.002:** “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NF-e -Exercício 2020”. Valor lançado R\$ 659,31. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 07 - 006.005.001:** “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Conforme consta nas planilhas: Demonstrativo Débito Diferencial de Alíquota – Ativo/Material de Consumo - Exercícios 2018 e 2020. Multa aplicada no total de R\$ 52.823,75, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou tempestivamente com Impugnação ao lançamento, fls. 90 a 122, apresentando uma síntese dos fatos, e, em seguida, aduziu que dá análise simples da documentação anexa ao Auto de Infração, se percebe que há diversas inconsistências na autuação, que ensejam nulidade, tendo em vista que as autuantes apresentaram planilhas genéricas sem efetuar a checagem de crédito/débito característico da não cumulatividade do ICMS, além de pretender submeter à tributação itens que se encontram isentos por comporem a cesta básica.

Neste passo, adentrou ao tópico 3.1 da peça defensiva, intitulado “*Do creditamento na entrada de produtos isentos ou com substituição tributária e do débito nas saídas – ausência de dano ao erário*”, onde destacou que o Auto de Infração ora combatido é patentemente nulo, uma vez que as autuantes se limitaram a indicar que teria se creditado indevidamente de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, bem como por suposto creditamento indevido de ICMS sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Não obstante, deixaram de verificar que as saídas das referidas mercadorias foram devidamente tributadas, com o consequente recolhimento do tributo devido, o que evidentemente acabou por anular o crédito tomado quando da entrada, não tendo havido qualquer dano ao erário e, por conseguinte, a cobrança ora combatida é manifestamente ilegal, uma vez que pretende cobrar o ICMS em duplicidade sobre o mesmo fato gerador, dizendo que é o que passa a demonstrar.

Assim é que, no item “3.1.1. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA ENTRADA DE PRODUTOS ISENTOS – SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL”, segundo asseverado pelas autuantes, teria se apropriado de créditos de ICMS indevidamente na entrada de produtos isentos nos anos de 2018 a 2020, conforme se depreende dos demonstrativos de cálculos anexos ao AI (Doc.03, Doc. 04 e Doc.05), entretanto, ao efetuar o lançamento as autuantes desconsideraram o fato de que os benefícios fiscais são uma mera faculdade concedida pelo Ente Tributante aos contribuintes, sendo-lhes permitido utilizar tributação mais favorecida em certas operações o que, por conseguinte, reduzir a carga tributária resultante. Por outro lado, o não exercício desta faculdade assegurada implica, indiretamente, a renúncia à isenção da obrigação tributária ou ao benefício fiscal sob análise, citando doutrina a este respeito.

Sustentou que, em outras palavras, a manifestação de vontade do contribuinte em renunciar à isenção da obrigação tributária assegura-lhe, por outro lado, o direito à apropriação do crédito oriundo da aquisição das mercadorias, sendo notório, pois, que, não obstante a previsão legal que permitiria aos contribuintes de serem exonerados da obrigação tributária em virtude da isenção estabelecida na legislação estadual, os créditos da aquisição das mercadorias, na hipótese em que ocorrer a saída subsequente tributada, poderão ser apropriados e recuperados pelo contribuinte.

Neste contexto, asseverou que a exigência fiscal perpetrada pelas autuantes, ao buscar glosar o crédito do ICMS relativos a produtos da cesta básica, os quais tratou como saída tributada – sob pretexto de se utilizar, presumidamente, da vedação constitucional à apropriação de créditos envolvendo operações isentas da incidência do ICMS – e, por este motivo, lhe é garantida a recuperação dos valores pagos, acaba por violar o próprio princípio da não-cumulatividade do imposto estadual previsto na Constituição Federal, sendo que, para que não restem dúvidas de que as saídas de mercadorias foram tributadas, demonstrou que as saídas subsequentes à aquisição das mercadorias em seu estabelecimento foram tributadas, citando, a título exemplificativo, no referido demonstrativo a tomada de crédito referente produto “sal lebre 1kg”, no valor de R\$ 8,76, no período de 2019 (Doc. 03), cujo produto adquiriu com destaque do ICMS no documento fiscal que indicou, acrescentando que, muito embora o produto se encontre isento do ICMS (art. 265. II, “a” do RICMS/BA), a fiscalização desconsiderou por completo o fato de que consta na sua escrituração contábil que as mercadorias apontadas no auto de infração, quando de suas saídas foram submetidas à tributação, apontando, como exemplo uma nota fiscal cuja chave de acesso indicou.

Citou, ainda, que foi glosado crédito pelas aquisições do produto “Flocão São Braz”, que se trata de flocos de arroz que não compõe a cesta básica, consequentemente não se encontram no rol de produtos isentos do art. 265 do RICMS/BA.

Desta maneira, argumentou ser patente a nulidade do Auto de Infração visto que, além de deixar de analisar os recolhimentos efetuados nas saídas, que são suficientes para demonstrar que a tomada de crédito não trouxe nenhum dano ao erário, uma vez que houve o recolhimento do tributo devido.

Ao se reportar no item 3.1.2 da peça defensiva intitulado “POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE”, disse que é possível verificar que a fiscalização também argumenta que teria tomado créditos de forma indevida sobre mercadorias que se encontram sujeitas à substituição tributária, no entanto, esquece-se de que as mercadorias, por sua vez, foram tratadas pelo fornecedor/distribuidor – ora Substituto Tributário – como se não fossem sujeitas ao aludido regime tributário por substituição, e, justamente por tal motivo, é assegurado que se aproprie do imposto no momento da aquisição das mercadorias, em decorrência da sistemática do princípio da não cumulatividade do ICMS, que possibilita aos contribuintes a compensar o montante pago em operações anteriores (crédito) com o tributo estadual devido quando da nova circulação de mercadoria (débito).

Acrescentou que mesmo que a Fiscalização Estadual entenda que tais produtos estejam sujeitos à Substituição Tributária, é inegável que, pelo fato de terem sido tributados, podem ser apropriados os valores dos impostos pagos nas operações anteriores, em homenagem ao comando

constitucional da não cumulatividade deste imposto, ademais, da análise perfunctória dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração é possível verificar que diversos produtos elencados não se encontram sujeitos ao regime de substituição tributária, mas sim ao regime normal do ICMS (Doc.07), logo, não restam dúvidas de que faz jus ao creditamento do valor pago na etapa anterior, citando, a título de exemplo, o produto “*CH GRAN DORI 500G*” que deixou de fazer parte do Anexo I do RICMS/BA a partir de 01/01/2019, conforme Decreto nº 18.800/18, o mesmo ocorrendo com diversos produtos.

Ademais, argumentou que ainda que se considere que houve o creditamento indevido sobre os produtos elencados no auto de infração, a cobrança em comento também seria manifestamente ilegal, uma vez que sujeitou referidos itens à tributação quando da saída do seu estabelecimento, o que foi totalmente desconsiderado pelas autuantes.

Por fim, sob o ponto de vista fiscal, dentre tantas operações efetuadas nos anos de 2019 e 2020, os escassos creditamentos indevidos de poucos produtos na entrada, foram todos debitados na saída, mostrando que se trata de mero equívoco formal cometido e que não ocasionou nenhum dano ao fisco e, por conseguinte, refletindo sua boa-fé.

Desta feita, se for mantida a autuação fiscal de creditamento indevido das mercadorias elencadas com ICMS substituído, por justiça fiscal, deverá ser utilizado o débito para redução do valor devido na substituição tributária.

No item 3.2. “*DA INCONSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO NO QUE SE REFERE AS OPERAÇÕES TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS*”, pontuou que há a presença de diversos produtos que foram submetidos à tributação, conforme quadro afixado à fl. 103, destacando que das mercadorias ali indicadas, a título exemplificativo, foi lançado débito sobre diversos itens que muito embora tenham deixado de ser contemplados pela ST a partir de 01/01/2019, em conformidade com o Dec. 18.800/18, por um erro do fornecedor tiveram o pagamento antecipado do imposto com encerramento da fase, o que foi totalmente desconsiderado quando do lançamento ora combatido.

Apontou que as autuantes listaram como ausência de recolhimento do ICMS o “Sal Lebre”, entretanto, o item sal consta na lista de produtos isentos constantes do art. 265, II, “d” do RICMS/BA. Neste sentido acrescentou que as autuantes exigiram a cobrança sobre diversos itens que compõem a cesta básica, tais como, arroz, feijão e óleo vegetal.

Com isso pugnou pela conversão do feito em diligência a fim de verificar se os itens apontados no auto de infração compõem a cesta básica, bem como se estes deveriam efetivamente ter sido submetidos à tributação.

Prosseguindo, no item “*3.3. DA AUSÊNCIA DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS QUE APONTEM A INCORRETA CORRETA APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS*”, pontuou que as autuantes consideraram que houve recolhimento a menor do ICMS sobre diversas operações praticadas, sem, contudo, apontar as razões pelas quais, no seu entender, houve a utilização da alíquota equivocada, bem como, também, deixou de demonstrarem a forma como chegaram aos cálculos apresentados.

Citou que conforme o Doc. 09, as autuantes apontaram como débito a menor por erro de alíquota, novamente o arroz e o feijão, porém, voltou a sustentar que são produtos isento, além de também voltar a se referir ao produto “Sal Lebre”, que se trata de sal branco comum, afirmando que não consta nos documentos arrolados na autuação um único documento fiscal que demonstre especificamente a aludida situação, que efetivamente contribuiria para a aproximação da realidade factual com a narrativa tratada no ato de lançamento tributário, asseverando, assim, que isto impossibilita que exerça o seu direito de contraditório de forma ampla, visto que não possui acesso aos elementos que levaram ao entendimento das autuantes, o que, ao seu entender, representa cerceamento de defesa, em total afronta a Carta Constitucional.

Em vista dos argumentos supra, pugnou, a fim de que sejam apurados todos os elementos que levaram a autuação por aplicação de alíquota indevida, que o julgamento da presente impugnação seja convertido em diligência, a fim de que seja garantido o direito à ampla defesa e contraditório da Impugnante.

No tópico “3.4. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (ICMS DIFAL) NAS AQUISIÇÕES PARA USO E CONSUMO”, pontuou que as autuantes indicaram que deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais (ICMS DIFAL), na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, no período de 2019 e 2020 (Doc. 11 e Doc. 12).

Sustentou ser a referida cobrança manifestamente ilegal, uma vez que não havia lei complementar regulamentando a cobrança do DIFAL sobre ativos de uso e consumo, conforme passou a demonstrar.

Para efeito de consubstanciar seus argumentos trouxe fartos argumentos jurídicos e jurisprudenciais, onde assevera que na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) não havia disciplina específica tratando a DIFAL, essa regulamentação só foi feita pela Lei Complementar nº 190 de 05.01.2022.

Desta forma, asseverou, que se torna possível afirmar que, diante do panorama constitucional e legislativo, os Convênios ICMS 66/88, 93 e 152 de 2015, 52/2017 e 142/2018, e, por conseguinte, a legislação do Estado da Bahia extrapolam a competência constitucional ao definirem questões atinentes à incidência do imposto, já que a definição desses elementos é constitucionalmente reservada a Lei Complementar (arts. 146 e 155, § 2º, XII, da CF/88), acrescentando que os referidos Convênios também extrapolaram sua competência constitucional ao definir tais questões, já que, essa espécie normativa tem como função dispor apenas sobre benefícios fiscais e não sobre normas gerais de direito tributário atinentes à incidência do imposto.

Observou o decidido pelo STF no julgamento, com repercussão geral, do RE nº 439.796, Tema 171, analisou a constitucionalidade da cobrança da DIFAL nas operações interestaduais envolvendo aquisições de bens de consumo e para o ativo permanente por consumidores finais não contribuintes do ICMS enquanto o presente caso reside no fato de que se trata da ilegalidade da cobrança da DIFAL nas operações interestaduais envolvendo bens de usos e consumo e para o ativo permanente por consumidores finais contribuintes do ICMS.

Após tecer outras considerações jurídicas visando respaldar seus argumentos, concluiu afirmando que o Estado da Bahia acabou por desrespeitar a Constituição Federal de 1988 ao promulgar a Lei Estadual nº 7.014/96 (redação introduzida pela Lei nº 13.373/15), visando a cobrança da DIFAL sobre bens adquiridos para o ativo fixo ou consumo de contribuintes do ICMS, concluiu que, considerando que à época dos fatos geradores autuados, ainda não existia lei complementar regulamentando a matéria, considera ser evidente que deve ser reconhecida a ilegalidade da cobrança ora combatida, com seu imediato cancelamento.

Em seguida, no tópico 3.5 da peça defensiva, arguiu a necessidade da conversão do PAF em diligência a fim de que se faça uma análise tanto nas operações de entradas quanto de saídas dos produtos autuados, a fim de que reste demonstrado que a tomada de créditos sobre produtos isentos ou sujeitos a ST não trouxe qualquer prejuízo ao erário. Disse que tal pedido também se justifica pelo fato da cobrança de ICMS sobre diversos itens da cesta básica que se encontram isentos da incidência do tributo.

Adiante, no item 3.6 da defesa, passou a arguir caráter confiscatório das penalidades aplicadas no patamar de 60%, que, ao seu entender, viola o Art. 150, IV da CF/88. A este respeito citou decisões oriundas do STF, pontuando, assim, por seu cancelamento ou redução ao patamar de 30%.

Em conclusão, requereu que a presente impugnação seja conhecida e provida, a fim de que seja determinado o imediato cancelamento da cobrança em comento, ante a sua patente ilegalidade uma vez que:

a) a Autoridade Fazendária deixou de considerar que as mercadorias autuadas teriam sido submetidas ao regime normal de tributação nas saídas subsequentes tanto no tocante aos itens que estariam enquadrados na cesta básica, como naqueles que estariam submetidos à sistemática da substituição tributária e que, por este motivo, constituíram o direito da empresa a se apropriar do crédito de ICMS.

- b)** a Autoridade Fiscal pretende cobrar o ICMS sobre diversos itens que compõe a cesta básica e que se encontram isentos, nos termos do RICMS/BA;
- c)** não demonstrou as razões pelas quais entende que teria aplicado a alíquota equivocada sobre diversos itens que foram apontados na autuação, cerceando totalmente o direito à ampla defesa e contraditório da Impugnante;
- d)** ilegalidade da cobrança do DIFAL sobre bens adquiridos para o seu ativo permanente ou para uso e consumo, uma vez que à época dos fatos geradores ainda não havia Lei Complementar regulamentando a cobrança do DIFAL; e,
- e)** patente caráter confiscatório da multa aplicada no importe de 60%, em total contrariedade a CF, e, caso esse não seja o entendimento, postula que, subsidiariamente, seja afastada a multa aplicada em razão do seu caráter nitidamente confiscatório.

Protestou, ainda, pela conversão do julgamento em diligência para que sejam, em homenagem ao princípio da verdade material, verificadas as operações realizadas, especialmente para se atestar que a Autoridade Fazendária equivocou-se nas situações em que a Impugnante apropriou-se do crédito na entrada, já que a saída correspondente foi tributada, bem como a inclusão de itens da cesta básica no lançamento, desconsiderando o fato de que estes são isentos nos termos do RICMS/BA, assim como a ausência de discriminação sobre a aplicação das alíquotas. Em atenção aos princípios da ampla defesa e contraditório e da formalidade moderada do processo administrativo, protesta pela posterior juntada de documentação complementar.

Por fim, requereu que as intimações expedidas no presente processo administrativo sejam direcionadas para o endereço da matriz da impugnante, qual seja Avenida Brigadeiro Luiz Antônio, nº 3142, Jardim Paulista, Município de São Paulo, Estado de São Paulo, CEP 01.402- 000, assim como de seus patronos, qual seja: Avenida Juscelino Kubischek, nº 1830, bairro Itaim Bibi, 8º Andar, CEP nº 04543-900.

Às fls. 315 a 363, foi anexado aos autos o Processo SIPRO nº 131689/2022-9, que trata de petição formulada pelo autuado requerendo a juntada das notas fiscais e comprovantes de pagamento das mercadorias que tomaram crédito na entrada e foram tributadas na saída e que consubstanciam sua defesa, voltando a requerer a conversão do feito em diligência para efeito de verificação das operações realizadas.

As autuantes apresentaram a Informação Fiscal de fls. 368 a 384, onde, após considerações iniciais, esclareceram que face aos questionamentos acerca da tributação aplicada a cada item de mercadoria, especialmente quanto às infrações 01 a 06, consideraram ser necessário esclarecer que:

- As alíquotas de ICMS aplicáveis às operações estão as definidas no art. 15 e art. 16 da Lei 7014/96;
- As mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária são as listadas no Anexo I do RICMS/BA;
- As isenções do ICMS estão listadas no art. 265 do RICMS;
- As reduções de base de cálculo estão listadas no art. 266 do RICMS.

Observaram que se tem como regra geral que as mercadorias são tributadas no regime de conta corrente fiscal a fim de preservar o princípio da não cumulatividade do tributo, sendo exceções à essa regra a antecipação/substituição das mercadorias listadas no Anexo I, a isenção prevista no art. 265 e a RBC prevista no art. 266 do RICMS, supracitados.

Ao adentrar aos argumentos de mérito, se referiram conjuntamente a Infração 01 – 001.002.003: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto e Infração 02 - 001.002.005: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, pontuando que o autuado ao se contrapor à glosa de crédito constante nos lançamentos destas, nos itens 3.1.1 e 3.1.2 da Impugnação, alegou: *"Inicialmente cumpre destacar que o Auto de Infração ora combatido é patentemente nulo, uma vez que a D. Autoridade Fiscal se limita a indicar que a Impugnante teria se*

*creditado indevidamente de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, bem como suposto creditamento indevido de ICMS sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Não obstante, a D. Fiscalização deixou de verificar que as saídas das referidas mercadorias foram devidamente tributadas, com o consequente recolhimento do tributo devido, o que evidentemente acabou por anular o crédito tomado quando da entrada, não tendo havido qualquer dano ao erário ...”.*

A este respeito mencionaram que a situação tributária de cada mercadoria é definida pelo ente tributante, sujeito ativo da relação tributária, sendo que, do sujeito passivo, contribuinte, é exigido o dever de observar a norma tributária imposta a cada mercadoria e assim proceder, sob pena de ser autuado por infração como é o presente caso, sendo que, se o Estado da Bahia, dentro da sua competência tributária, determinou na legislação fiscal do ICMS que a mercadoria seria isenta de imposto, tributada por antecipação, por substituição ou tributada normalmente – cabe ao contribuinte o dever de assim proceder, afora isso estará cometendo uma infração à legislação tributária.

Quanto a alegação defensiva de que “..., a manifestação de vontade do contribuinte em renunciar à isenção da obrigação tributária assegura-lhe, por outro lado, o direito à apropriação do crédito oriundo da aquisição das mercadorias. “, observaram que a concessão de isenção será sempre benéfica ao contribuinte, mas caso opte por considerar o produto tributado não lhes é proibido, desde que aplique a tributação integral uniformemente para todos os itens da mesma mercadoria, não se admitindo a alternância de tributação por fornecedor ou por operação como quer fazer valer o defendant, destacando que embora o autuado insista em dizer que tem direito aos créditos fiscais de ICMS glosados, por “renunciar a isenção” e tributar a saída posterior desses itens, tal afirmação não condiz com escrituração fiscal da empresa, pois a maior parte das saídas internas de sal marinho se deram sem tributação.

Frisaram que, ademais, para o caso de haver equívoco de tributação, a própria legislação concede ao contribuinte o direito de solicitar o ressarcimento do crédito pago indevidamente, e, se a legislação isenta a cobrança do imposto sobre a saída de determinadas mercadorias (como é o caso de sal de cozinha, arroz, feijão, plantas ornamentais e flocão de milho), a mesma legislação, veda a utilização do crédito correspondente a entradas de tais mercadorias, consoante previsão no Art. 310 do RICMS/BA.

De igual forma, consignaram que se a legislação exige a cobrança antecipada do imposto sobre as entradas de determinadas mercadorias (como é o caso do chocolate granulado Dori da posição NCM 1806.9, no exercício 2018), a mesma legislação veda a utilização do crédito correspondente às entradas destes itens, pois considera encerrada a fase de tributação das mesmas, conforme previsão no art. 290 do mesmo RICMS.

Quanto a alegação defensiva no sentido de que “... além de deixar de analisar os recolhimentos efetuados nas saídas das mercadorias do estabelecimento da Impugnante, que são suficientes para demonstrar que a tomada de crédito não trouxe nenhum dano ao erário, uma vez que houve o recolhimento do tributo devido, também pretende incluir na autuação diversos produtos que não se encontram isentos do ICMS, por se tratarem de itens que compõem a cesta básica.”, observaram que, diferentemente do que diz o autuado, os itens de mercadorias alegados têm sua isenção listada no art. 265 do RICMS/BA, sendo que para uns a isenção é para as operações internas e interestaduais e para outros somente nas operações internas, consoante art. 265 e incisos citados.

Mencionaram que, diferentemente do que diz o autuado, os itens de mercadorias alegados têm sua isenção listada no art. 265 do RICMS/BA, sendo que para uns a isenção é para as operações internas e interestaduais e, para outros, somente nas operações internas.

Acrescentaram que o item *Flocão São Braz* é um produto derivado do milho, sendo comumente chamado de farinha de milho para cuscuz, conforme figura afixada, e o fato da legislação indicar a isenção para fubá de milho e farinha de milho, não altera a tributação do produto, uma vez que as denominações fubá, farinha, floquinho ou flocão são indicadoras do grau de moagem do milho, mas a finalidade continua a mesma: alimentação de baixo custo que compõe a cesta básica do brasileiro.

Em relação as infrações 03 a 06 citaram que constam as seguintes imputações, para as quais, o

autuado fez questionamento único:

Infração 03 - 002.001.003: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - Saídas por NFC-e.

Infração 04 - 002.001.003: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - Saídas por NF-e;

Infração 05 - 003.002.002: Recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – Nas saídas por NFC-e;

Infração 06 - 003.002.002: *“Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NF-e.*

A respeito destas disseram que o autuado alegou ser inconsistente a autuação ao afirmar que “... a Autoridade Fiscal acabou por lançar suposto débito de ICMS sobre diversos itens que, muito embora tenham deixado de ser contemplados pela substituição tributária a partir de 01/01/2019, em conformidade com o Decreto nº 18.800/18, por um erro do fornecedor tiveram o pagamento antecipado do imposto com encerramento de fase, o que foi totalmente desconsiderado quando do lançamento ora combatido. Novamente, o fisco baiano fez uma autuação genérica e infundada, visto que não considerou toda a operação do produto a fins de averiguar qual o crédito efetivamente devido”.

Neste sentido mencionaram que conforme previsto na legislação, quando o fisco altera o regime de tributação de determinada mercadoria, o contribuinte deve fazer a uniformização dos estoques a fim de adequá-los ao novo regime de tributação, ou seja, se a mercadoria entrou no regime da substituição tributária, o contribuinte deve fazer a antecipação total do ICMS sobre todo estoque existente naquela data e, a partir de então, proceder a saída sem tributação, sendo que, inversamente, se a mercadoria saiu do regime da substituição tributária deve fazer a apropriação dos créditos de ICMS (normal e antecipado) sobre o estoque existente e, a partir de então, proceder a saída com tributação normal.

No caso questionado, aduziram que se a empresa recebeu mercadoria com ICMS retido e a mercadoria foi excluída do Anexo I do RICMS – não mais faz parte do rol de mercadorias sujeitas à antecipação tributária - a empresa tem direito ao crédito de ambas as parcelas do imposto incidentes sobre a operação (ICMS Normal e ICMS ST Retido), uma vez que precisa uniformizar a tributação do item de mercadoria e igualar a entrada dessa mercadoria ao novo regime de tributação vigente, não sendo facultado ao contribuinte alternar o regime de tributação da mercadoria em função da tributação equivocada informada por um fornecedor, e, se este recebeu uma determinada mercadoria com a tributação equivocada, deve fazer os ajustes necessários a fim de adequar a operação a tributação vigente na legislação do tributo, como é o caso das mercadorias listadas – fraldas e batata frita – que foram excluídas do Anexo I a partir de 01/01/2019, transcrevendo, para efeito de consubstanciar seus argumentos, os artigos 289, 290 e 291 do RICMS/BA.

Adiante pontuaram que o autuado ao questionar especificamente os itens de mercadoria diz que: “Porém, na parte da autuação fiscal onde o fisco demonstra a suposta falta recolhimento do ICMS em operação tributada como não tributada (Doc. 08, 09, 10 e 11) com o suposto débito indevido, há a presença de diversos produtos que foram submetidos à tributação ...”, apresentando um recorte da planilha “Demonstrativo Falta de Recolhimento do ICMS – Operação tributada como não tributada – NFC-e” do Exercício de 2020, destacando os itens Fraldas, B Pringles e F Rosca.

A este respeito destacaram que fraldas, da posição 9616 e batata frita (salgadinhos da posição NCM 1905.9 estiveram no regime de substituição tributária até 31/12/2018, a partir de então, foram para o regime normal de tributação. Já o item “farinha de rosca” da posição NCM 1905.9 sempre esteve na tributação normal e como as saídas desses itens se deram sem tributação, CFOP 5.405, foi lançado o imposto devido por tais operações.

Quanto à afirmação defensiva que na mesma planilha consta a presença de Sal Lebre, o qual seria isento, (art. 265 do RICMS/BA), a isenção foi condicionada para produtos essenciais de consumo

popular, como é o caso do sal marinho, porém, o que consta na planilha é Sal Hima Lebre 500g que é uma mercadoria de alto custo, de consumo elitizado, sendo tributada normalmente.

De forma complementar, transcreveram resposta à uma consulta de contribuinte, na qual o fisco do Estado de São Paulo traz a diferenciação entre o sal comum e sal do Himalaia, cuja ementa assim se apresenta:

*RESPOSTA A CONSULTA TRIBUTÁRIA 22348/2020, de 01 de outubro de 2020.*

*Disponibilizado no site da SEFAZ em 02/10/2020.*

**Ementa ICMS** – Redução de base de cálculo – Cesta básica – Flor de sal, sal do Himalaia, sal Maldon, sal vermelho e sal negro. I. A redução da base de cálculo é aplicável apenas nas operações internas com o produto sal de cozinha (sal de mesa). II. Nas operações internas com as demais variações do produto sal deverá ser aplicada a alíquota de 18%, sem a redução de base cálculo prevista no inciso XXII do artigo 3º do Anexo II do RICMS/2000.

Destacaram que foi também alegado pelo autuado que “Conforme o Doc. 09 – fl.1, a fazenda aponta como débito a menor por erro de alíquota o Arroz e Feijão, porém como já mencionamos esses são produtos isentos com previsão expressa no RICMS...”. A este respeito mencionaram que os referidos produtos são isentos do ICMS apenas nas operações internas, o que não é o caso em lide onde todas as saídas foram interestaduais, com CFOP 6910.

Observaram que o autuado finalizando seus questionamentos acerca destas infrações, mencionou que “Aliás, não consta nos documentos arrolados na autuação um único documento fiscal apresentado pela Autoridade Fazendária que demonstre especificamente a aludida situação, que efetivamente contribuiria para a aproximação da realidade factual com a narrativa tratada no ato de lançamento tributário. Tal fato impossibilita a empresa autuada efetuar seu direito de contraditório de forma ampla, visto que não possui acesso aos elementos que levaram ao entendimento da Autoridade fiscal, o que, evidentemente, representa cerceamento ao direito de defesa, em afronta a carta constitucional.”.

A este respeito pontuaram que as informações constantes na escrituração fiscal digital – EFD e as notas fiscais emitidos pelo Sistema NF-e, são informações de pleno conhecimento do contribuinte que ficam à disposição tanto do fisco quanto do contribuinte para consulta durante o período decadencial, não fazendo sentido tal alegação, uma vez que basta ao contribuinte consultar a nota fiscal indicada, através do seu próprio sistema fiscal e verificar se os dados constantes na planilha apresentada pelo fisco guarda correlação com os dados constantes na sua própria EFD e nas notas fiscais emitidas e destinadas ao mesmo, destacando que desde 2012, com a plena implementação dos sistemas EFD e NFE, que se inaugurou uma nova era digital para emissão e escrituração de documentos fiscais dispensando o contribuinte da guarda desses documentos em formato papel e possibilitando, tanto ao fisco, quanto ao contribuinte, acesso à tais informações com maior fidedignidade dos dados.

Em relação a Infração 07 – 006.005.001: “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento - Exercícios 2018 a 2020”, disseram que o autuado alegou que: “Entretanto referida cobrança é manifestamente ilegal, uma vez que não havia lei complementar regulamentando a cobrança do DIFAL sobre ativos de uso e consumo ...”.

Sobre esta questão destacaram que o CONSEF tem se posicionado de forma contrária ao argumento defensivo, a exemplo do Acórdão JJF nº 0148-01/22-VD, cujo voto transcreveu, enquanto que, sobre esse mesmo tema, no ACÓRDÃO JJF Nº 0096-02/22, o nobre relator traz em seu voto um amplo esclarecimento quanto à validade da cobrança da diferença de alíquota face à LC 190/2022, transcrevendo, também, o voto relativo ao mencionado acórdão.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo autuado se posicionaram pelo seu indeferimento na medida em que consideram que o presente processo, está em conformidade com as formalidades legais exigidas pelo RPAF/BA, como também, todas as planilhas que deram suporte às infrações, tiveram seus dados extraídos da própria escrituração fiscal do autuado em confronto com as informações das notas fiscais emitidas e recebidas no período que constam do repositório nacional do Sistema de NF-e, dados esses analisados pelo sistema de auditoria fiscal SIAF.

No que se refere à arguição relativa à multa aplicada, posicionaram-se no sentido de que é cediço

que o percentual de multa estabelecido para cada infração é previsto em lei, e, sendo os atos do auditor fiscal vinculado aos ditames legais, o mesmo não possui a discretionaryade para aplicar multa em valor maior ou menor do que o estabelecido legalmente.

Em conclusão ressaltaram que que todas as alegações e provas trazidas nos autos do processo pelo autuado foram analisadas e não serviram para modificar nenhuma das infrações constantes do presente processo, assim como, as informações anexadas posteriormente (fls. 315 a 366) nada trazem de novo que possa elidir a acusação fiscal.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido em 30/06/2022, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 135.808,27, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01 - 001.002.003:** *"Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Conforme consta nas planilhas: Demonstrativo de Crédito Indevido - Mercadoria Isentas - Exercícios 2018 a 2020 em anexo".* Valor lançado R\$ 10.837,18. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 02 - 001.002.005:** *"Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação Tributária Conforme consta na planilha Crédito Indevido - Mercadoria com ICMS Substituído - Exercício 2019".* Valor lançado R\$ 196,88. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 03 - 002.001.003:** *"Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Falta de Recolhimento de ICMS – Operação Tributada como não Tributada nas Saídas por NFC-e - Exercício 2018 a 2020".* Valor lançado R\$ 54.342,43. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 04 - 002.001.003:** *"Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas Falta de Recolhimento de ICMS – Operação Tributada como não Tributada nas Saídas por NF-e - Exercício 2019".* Valor lançado R\$ 232,91. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 05 - 003.002.002:** *"Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NFC-e -Exercícios 2018 a 2020".* Valor lançado R\$ 16.715,81. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 06 - 003.002.002:** *"Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NF-e -Exercício 2020".* Valor lançado R\$ 659,31. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 07 - 006.005.001:** *"Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Conforme consta nas planilhas: Demonstrativo Débito Diferencial de Alíquota – Ativo/Material de Consumo - Exercícios 2018 e 2020.* Multa aplicada no total de R\$ 52.823,75, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.

O autuado arguiu nulidade do lançamento por inconsistências na autuação, visto que foram apresentadas pelas autuantes planilhas genéricas sem efetuar a checagem de crédito/débito característico da não cumulatividade do ICMS, além de pretender submeter a tributação itens que se encontram isentos por comporem a cesta básica, além de alegar cerceamento ao seu direito à ampla defesa no tocante ao item relacionado a incorreta aplicação de alíquotas.

Não é o que vejo na autuação. Todos os itens envolvidos no lançamento tributário encontram-se devidamente apurados de forma clara e analítica, consoante planilhas detalhadas elaboradas pelas

autuantes e devidamente entregues ao autuado, atendendo plenamente ao quanto estabelecido pelo Art. 142 do CTN e Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia –RPAF/BA, o que possibilitou ao autuado todos meios a ampla defesa, que, afinal, assim exerceu. Aliás, alguns argumentos de nulidade se confundem com o próprio mérito da autuação, e, assim, serão analisados.

Não acolho, portanto, as arguições de nulidade.

No que diz respeito ao pedido para realização de diligência formulado pelo autuado, fica indeferido, com base no Art. 147, incisos I e II do RPAF/BA, pelo fato de se encontrarem presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como relator. Ademais, não foram carreados aos autos, pelo autuado, elementos que, objetivamente, demonstrassem a necessidade de conversão do PAF em diligência, já que, o que aqui se aprecia reveste-se em questão que envolve a aplicação da lei e regulamento. Nada mais que isso.

No mérito, as infrações 01 e 02, se referem a utilização indevida de créditos fiscais oriundos de aquisições de mercadorias sujeitas a isenção do imposto e submetidas ao regime da substituição tributárias, cujas saídas subsequentes, de acordo com a legislação em vigor, não são tributadas.

O autuado, não nega que houve o creditamento do imposto nessas operações de aquisições, entretanto, sustenta que o seu procedimento não causou qualquer dano ao erário, na medida em que houve tributação desses produtos por ocasião das saídas respectivas, considerando, com isso, que a exigência tributária viola os princípios da verdade material e da não cumulatividade do imposto, aduzindo, ainda, que pode renunciar ou não a isenção concedida, asseverando que a renúncia a isenção tributária lhe assegura o direito à apropriação do crédito oriundo das aquisições dessas mercadorias.

A este respeito, como bem destacado pelas autuantes, *a situação tributária de cada mercadoria é definida pelo ente tributante, sujeito ativo da relação tributária, sendo que, do sujeito passivo, contribuinte, é exigido o dever de observar a norma tributária imposta a cada mercadoria e assim proceder, sob pena de ser autuado por infração como é o presente caso, sendo que, se o Estado da Bahia, dentro da sua competência tributária, determinou na legislação fiscal do ICMS que a mercadoria seria isenta de imposto, tributada por antecipação, por substituição ou tributada normalmente – cabe ao contribuinte o dever de assim proceder, afora isso estará cometendo uma infração à legislação tributária.*

Desta forma cumpre ao contribuinte proceder em conformidade com o que é fixado e determinado na legislação tributária vigente, não podendo agir ao seu talante, à margem do que preceitua a legislação.

Não se trata aqui de falta de observação ao princípio da não cumulatividade do imposto, mas, evidente descumprimento da norma tributária pelo autuado, que, inclusive, conforme assinalado pelas autuantes, não aplicava um procedimento uniforme para todos os itens da mesma mercadoria, ocorrendo alternância de procedimento de tributação.

Por oportuno, observo que a legislação tributária é taxativa e assim se apresenta:

- Art. 310 do RICMS/BA:

*“Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*(...)*

*II – para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.”*

De igual forma, quando a legislação exige o pagamento do imposto antecipado, essa mesma legislação veda a utilização dos créditos correspondentes às respectivas entradas, crédito este que é considerado no cálculo da antecipação tributária, a teor do Art. 290 do RICMS/BA:

*“Art. 290. Ocorrendo o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedadas, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao*

*crédito relativo sobre os serviços de transportes das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”.*

Foi alegado na defesa que foi incluído na autuação diversos produtos que não são isentos de tributação, a exemplo do “*Flocão São Braz*”, portanto faz jus a utilização dos créditos pelas aquisições. A este respeito comungo com o entendimento das autuantes quando afirmam *que este produto e derivado do milho, sendo comumente chamado de farinha de milho para cuscuz, e o fato da legislação indicar a isenção para fubá de milho e farinha de milho, não altera a tributação do produto, uma vez que as denominações fubá, farinha, floquinho ou flocão são indicadoras do grau de moagem do milho, mas a finalidade continua a mesma: alimentação de baixo custo que compõe a cesta básica do brasileiro.*

De maneira que o procedimento do autuado, sob a alegação de que “*renunciou a isenção*” não encontra amparo na legislação tributária, a qual deve ser seguida e cumprida pelo contribuinte. Ademais, acaso tenha ocorrido algum tributo pago indevidamente, compete ao autuado buscar os meios regulamentares para efeito de resarcimento, se devidos e devidamente comprovados.

Infrações 01 e 02 inteiramente subsistentes.

No que pertine as infrações 03, 04, 05 e 06, para as quais o autuado apresentou questionamentos em bloco, estas assim se apresentam:

Infração 03 - 002.001.003: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - Saídas por NFC-e.

Infração 04 - 002.001.003: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - Saídas por NF-e;

Infração 05 - 003.002.002: Recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – Nas saídas por NFC-e;

Infração 06 - 003.002.002: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O autuado apresentou um recorte da planilha onde afirma que foi lançado débito de ICMS sobre diversos itens que muito embora tenham deixado de ser contemplados pela substituição tributária a partir de 01/01/2019, por erro do fornecedor tiveram o pagamento do imposto antecipado com encerramento de fase, o que foi desconsiderado pelas autuantes.

A este respeito foi esclarecido pelas autuantes que quando ocorre alteração na forma de tributação de determinada mercadoria, compete ao contribuinte processar a uniformização de seu estoque para adequá-lo ao novo regime de tributação, ou seja, se a mercadoria entrou no regime da substituição tributária, o contribuinte deve fazer a antecipação total do ICMS sobre todo estoque existente naquela data e, a partir de então, proceder a saída sem tributação, sendo que, inversamente, se a mercadoria saiu do regime da substituição tributária deve fazer a apropriação dos créditos de ICMS (normal e antecipado) sobre o estoque existente e, a partir de então, proceder a saída com tributação normal, como é o caso, por exemplo, das mercadorias “*fraldas*” e “*batatas fritas*”, citadas pelo autuado. E esta é a orientação prevista pelo RICMS/BA em seus arts. 289, 290 e 291, que indica os procedimentos a serem seguidos pelo contribuinte, o que não foi atendido pelo autuado.

Foi apresentada ainda pelo autuado um recorte da planilha “*Demonstrativo Falta de Recolhimento do ICMS – Operação tributada como não tributada – NFC-e*” do Exercício de 2020, destacando os itens fraldas, B Pringles e F Rosca. A este respeito, pontuaram as autuantes que as fraldas, posição NCM 9616, e batata frita (salgadinhos posição NCM 19.05.9) estiveram no regime de substituição tributária até 31/12/2018, a partir de então, foram para o regime normal de tributação, e, como as saídas desses itens se deram sem tributação, CFOP 5.405, foi lançado o imposto devido por tais operações, com o que concordo. Já a farinha de rosca, Posição NCM 1905.9, sempre teve tributação normal enquanto que suas saídas ocorreram sem tributação, estando correta a autuação.

Quanto à afirmação defensiva que na mesma planilha consta a presença de Sal Lebre, o qual seria

isento, (art. 265 do RICMS/BA), é certo que a isenção foi condicionada para produtos essenciais de consumo popular, como é o caso do sal marinho, porém, o que consta na planilha da autuação é o produto Sal Hima Lebre 500g que é uma mercadoria de alto custo, de consumo elitizado, sendo tributada normalmente. A este respeito, de forma complementar, as autuantes transcreveram resposta à uma consulta de contribuinte, na qual o fisco do Estado de São Paulo traz a diferenciação entre o sal comum e sal do Himalaia, cuja ementa assim se apresenta, com o que concordo:

*RESPOSTA A CONSULTA TRIBUTÁRIA 22348/2020, de 01 de outubro de 2020.*

*Disponibilizado no site da SEFAZ em 02/10/2020.*

**Ementa ICMS** – *Redução de base de cálculo – Cesta básica – Flor de sal, sal do Himalaia, sal Maldon, sal vermelho e sal negro. I. A redução da base de cálculo é aplicável apenas nas operações internas com o produto sal de cozinha (sal de mesa). II. Nas operações internas com as demais variações do produto sal deverá ser aplicada a alíquota de 18%, sem a redução de base cálculo prevista no inciso XXII do artigo 3º do Anexo II do RICMS/2000.*

No tocante a alusão feita em relação aos produtos arroz e feijão, apesar de se enquadrarem na isenção prevista pelo art. 265, II do RICMS/BA, é de se considerar que tal isenção se aplica apenas às operações internas, diferentemente das operações autuadas, que foram todas interestaduais, conforme CFOP 6910.

Quanto a alegação defensiva de que “não consta nos documentos arrolados na autuação um único documento fiscal apresentado pela Autoridade Fazendária que demonstre especificamente a aludida situação, que efetivamente contribuiria para a aproximação da realidade factual com a narrativa tratada no ato de lançamento tributário. Tal fato impossibilita a empresa autuada efetuar seu direito de contraditório de forma ampla, visto que não possui acesso aos elementos que levaram ao entendimento da Autoridade fiscal, o que, evidentemente, representa cerceamento ao direito de defesa, em afronta a carta constitucional”, também não assiste razão ao autuado em seu argumento na medida em que concordo com as autuantes quando pontuaram que as informações constantes na Escrituração Fiscal Digital – EFD e as notas fiscais emitidos pelo Sistema NF-e, são informações de pleno conhecimento do contribuinte que ficam à disposição tanto do fisco quanto do contribuinte para consulta durante o período decadencial, não fazendo sentido tal alegação, uma vez que basta ao contribuinte consultar a nota fiscal indicada, através do seu próprio sistema fiscal e verificar se os dados constantes na planilha apresentada pelo fisco guarda correlação com os dados constantes na sua própria EFD e nas notas fiscais emitidas e destinadas ao mesmo.

Mantendo, portanto, as acusações pertinentes as infrações 03, 04, 05 e 06.

Por fim, em relação à infração 07 – 006.005.001: “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento - Exercícios 2018 e 2020*”, em síntese, foi alegado pelo autuado que: “*Entretanto referida cobrança é manifestamente ilegal, uma vez que não havia lei complementar regulamentando a cobrança do DIFAL sobre ativos de uso e consumo ...*”.

De imediato destaco que a autuação abrange períodos relacionados aos exercícios de 2018 e 2020, e a base de cálculo para fim de pagamento de diferença de alíquota está disciplinada pelo Art. 17, inciso XI, que a base de cálculo “é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo”, redação esta que foi dada pela Lei nº 13.373 de 21/09/2015, com vigência a partir de 01.01.2016.

Portanto, à luz da legislação tributária estadual em vigor, a cobrança do diferencial de alíquotas já estava prevista na Lei nº 7.014/96 na época da ocorrência dos fatos geradores, enquanto que o inciso XV do art. 4º da referida lei estabelecia que ocorria o fato gerador do ICMS no momento:

*“XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”*

Portanto, considero que as autuantes se pautaram corretamente, posto que, considerando suas atividades vinculadas, não podem se furtar em aplicar norma estabelecida pela legislação tributária posta, em pleno vigor.

No que diz respeito a alegação defensiva de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS diferencial de alíquotas nas aquisições para uso e consumo, assim como a alegada exorbitância da multa aplicada no patamar de 60%, apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, consoante já dito, considero que as autuantes agiram estritamente em consonância com o regramento previsto pela legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não poderiam ignorar, situação esta a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, *verbis*:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I – a declaração de inconstitucionalidade;*

*(...)*

*III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Diante do quanto acima exposto, entendo que as Decisões Judiciais citadas pelo autuado, voltadas a questões interpretativas e constitucionais, foge da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Ademais, os precedentes judiciais citados na peça de defesa, proferidos pelo STF, não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que este não figurou em nenhuma das ações citadas como parte.

Também não há como atender ao pleito do defendant, de cancelamento ou redução da penalidade, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo.

Concluo pela subsistência da Infração 07.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações atinentes ao presente feito sejam encaminhadas para o endereço indicados por seus Patronos, informo que tais intimações atendem ao previsto pelo art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que tal pedido possa também ser atendido.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 135.808,27.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279462.0011/22-3, lavrado contra **SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 135.808,27**, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos VII, “a”, II, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO – JULGADORA