

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | - A. I. N° 279462.0011/22-3                            |
| <b>RECORRENTE</b> | - SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.                            |
| <b>RECORRIDA</b>  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                             |
| <b>RECURSO</b>    | - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0187-04/23-VD |
| <b>ORIGEM</b>     | - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO                            |

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0303-12/24-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. Excluída a exigência sobre os produtos que não gozam de isenção, por não integrarem a cesta básica. Infração 01 parcialmente subsistente e caracterizada a Infração 02. 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. Excluída a exigência sobre a farinha de rosca, produto que está enquadrado no regime de substituição tributária. Infração 03 parcialmente subsistente e caracterizada a Infração 04. 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. Excluída a exigência sobre o macarrão, produto que está enquadrado no regime de substituição tributária, e o feijão, produto isento por integrar a cesta básica. Infrações 05 e 06 caracterizadas. 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 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 inconstitucionalidade na legislação tributária

estadual vigente. Mantida a multa aplicada. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2022, no valor de R\$ 135.808,27, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 - 01.02.03:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de novembro e dezembro de 2018, fevereiro a junho, agosto e outubro a dezembro de 2019 e janeiro a abril, julho, agosto, outubro e novembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.837,18, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 - 01.02.05:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação Tributária, nos meses de novembro e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 196,88, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 - 02.01.03:** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de novembro e dezembro de 2018 e janeiro a dezembro de 2019 e 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 54.342,43, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 - 02.01.03:** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, junho, julho e novembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 232,91, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

**Infração 05 - 03.02.02:** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de novembro e dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019 e janeiro a setembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 16.715,81, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

**Infração 06 - 03.02.02:** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro, abril, junho a agosto e novembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 659,31, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

**Infração 07 - 06.05.01:** Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de dezembro de 2018, fevereiro a outubro e dezembro de 2019 e fevereiro a maio e agosto a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 52.823,75, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0187-04/23-VD (fls. 390 a 403), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

"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 os 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 é 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 Faltas 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.

Mantenho, 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 defendente, 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.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 415 a 448), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após fazer uma breve síntese dos fatos, sustentou ter exercido o direito de utilizar o crédito fiscal e efetuar a tributação nas operações de saídas subsequentes, posto que lhe é permitido utilizar tributação mais favorecida em certas operações o que, por conseguinte, reduzia carga tributária resultante, tendo em vista a possibilidade de renunciar à isenção, por ser uma mera faculdade que lhe é outorgada.

Apontou que na autuação foram relacionadas mercadorias que não são isentas, a exemplo do “Flocão São Braz”, ou que não estão enquadradas no regime de substituição tributária, tal como “CH GRANDORI 500 G”, no período após 01/01/2019.

Disse que, neste contexto, a exigência fiscal, 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.

Afirmou que a autuação indicou, ainda, a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, porém há a presença de diversos produtos que, diferentemente do quanto aduzido na autuação, bem como no v. acórdão recorrido, foram submetidos à tributação, tendo em vista 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.

Asseverou que também foi exigido imposto sobre diversos itens que compõem a cesta básica e que, por conseguinte, se encontram isentos do ICMS, tal como o sal, arroz, feijão e óleo vegetais.

Alegou que foi apontado que houve recolhimento a menor do ICMS sobre diversas operações, sem, contudo, apontar as razões pelas quais entendeu haver a utilização da alíquota equivocada, bem como, também, não foi demonstrada a forma como se chegou aos cálculos apresentados.

Acrescentou 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, impossibilitando o exercício do seu direito de contraditório de forma ampla, representando cerceamento de defesa, em total afronta à Carta Constitucional.

Requeru a conversão do processo em diligência, a fim de que seja garantido o seu direito à ampla defesa e contraditório, a fim de que sejam apurados todos os elementos que levaram a autuação por suposta aplicação de alíquota indevida.

Sustentou a ilegalidade da exigência do ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, no período de 2018 a 2020, uma vez que não havia lei complementar regulamentando a cobrança do DIFAL sobre ativos de uso e consumo.

Relatou que as leis estaduais que instituíram o DIFAL nas operações de aquisição de bens de uso e consumo e para o ativo permanente de contribuintes do ICMS com base nas disposições do Convênio ICMS 66/88, ou em qualquer outro ato normativo veiculado pelo CONFAZ, são ineficazes - tal como é caso dos autos, uma vez que essas leis só poderiam ter sido instituídas após a vigência da lei complementar que regulamentasse a matéria.

Destacou o quanto decidido pelo STF no julgamento, com repercussão geral, do RE nº 439.796, Tema nº 171 da Repercussão Geral, bem como que a necessidade de lei complementar para

cobrança de tributo foi corroborada pelo STF no julgamento do RE nº 1.287.019 e na ADI nº 5.469, Tema nº 1.093 da Repercussão Geral, nos quais se analisou situação análoga à ora apresentada, sendo que a diferença entre o precedente julgado pelo STF e o presente caso reside no fato de que este trata da ilegalidade da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo a aquisição de bens de uso e consumo e para o ativo permanente por consumidores finais contribuintes do ICMS.

Defendeu que o texto da Lei Complementar nº 190/2022 não deixa dúvidas de que esta introduziu no ordenamento jurídico brasileiro as normas gerais constitucionalmente exigidas para a incidência do DIFAL nas operações envolvendo consumidores finais contribuintes do ICMS, que antes não existiam, ou seja, a lei em comento não se presta para convalidar atos praticados anteriormente a sua vigência, como é o caso dos autos.

Discorreu sobre o caráter confiscatório das multas aplicadas, entendendo ser inconcebível que a penalidade assuma características de confisco, chegando - ou ultrapassando - o valor do imposto exigido, tal qual já reconheceu o STF, ratificando a faculdade de rever/reduzir multas em face da violação ao Art. 150, IV da CF/88, com base nos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Requeru o provimento do Recurso Voluntário, a fim de que seja determinado o imediato cancelamento da cobrança em comento, ante a sua patente ilegalidade, e, caso não seja esse o entendimento, seja determinada a conversão do julgamento em diligência para, em homenagem ao princípio da verdade material, que possam ser verificadas as operações realizadas, especialmente para se atestar o equívoco nas situações em que foi apropriado o 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/12, assim como a ausência de discriminação sobre a aplicação das alíquotas.

Postulou que, na hipótese de não ser esse o entendimento, o que disse ter admitido apenas por amor ao debate, subsidiariamente, seja afastada a multa aplicada em razão do seu caráter nitidamente confiscatório.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Isabela Dias de Mello - OAB/SP nº 409.128.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 7 (sete) irregularidades, relativas à utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias isentas e enquadradas no regime de substituição tributária, recolhimento a menor do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação e falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis e referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições interestaduais de mercadorias para o ativo fixo e/ou uso e consumo do estabelecimento.

Toda a matéria desta autuação já foi objeto de outros julgamentos neste CONSEF, motivo pelo qual entendo desnecessária a conversão em diligência e/ou perícia, sendo de integral conhecimento deste Relator, nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99.

Não assiste razão ao Autuado quanto à possibilidade de renúncia unilateral ao benefício da isenção e ao regime de substituição tributária, os quais advém das disposições expressas previstas nas normas tributárias, especialmente o Art. 8º da Lei nº 7.014/96 e o Art. 265 do RICMS/12, não sendo permitida a utilização do crédito fiscal nos termos do Art. 310, II do RICMS/12, *in verbis*:

*“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;*

...” (*grifo nosso*)

Destaco que a incidência da substituição ou antecipação tributária encerra a fase de tributação sobre as mercadorias enquadradas no referido regime, conforme determinado pelo Art. 9º da Lei nº 7.014/96, e que até foi possibilitada a renúncia quanto a este encerramento, mas somente se cumpridas as disposições do Art. 9º-A do retrocitado dispositivo legal.

Também não assiste razão ao Autuado o argumento de que o produto “FLOCÃO SÃO BRAZ 500G” não seria isento, mas efetivamente se trata de farinha de milho flocada, cuja isenção está prevista no Art. 265, II, “d”, do RICMS/12, conforme já me posicionei em outros Acórdãos.

Entretanto, verifiquei que há no demonstrativo alguns produtos que não possuem o benefício da isenção, especificamente o sal grosso (“SAL GR LEBRE 1KG”, “SAL GROSSO UNIAO 1KG” e “SAL GR MASTER 1KG”), já que a isenção somente alcança o sal de cozinha, e o produto “KIT SAF FLOC ZAN500G”, que não se trata de farinha de milho, mas de farinha flocada de outros cereais.

Também constatei uma pequena divergência entre os valores do demonstrativo analítico e sintético do exercício de 2018, cuja correção se fez necessária.

Neste diapasão, efetuei a exclusão dos referidos produtos não alcançados pela isenção, só mantendo na Infração 01 os produtos sal de cozinha, farinha de milho flocada e alface crespa, com a isenção prevista no Art. 265, I, “a” e II, “d” do RICMS/12, restando a mesma parcialmente subsistente no valor de R\$ 9.935,73, conforme demonstrado a seguir:

| Data Ocorrência    | AI               | CJF             |
|--------------------|------------------|-----------------|
| 30/11/2018         | 2.160,95         | 2.000,76        |
| 31/12/2018         | 823,95           | 792,00          |
| 28/02/2019         | 552,72           | 552,72          |
| 31/03/2019         | 803,28           | 769,56          |
| 30/04/2019         | 1.168,08         | 1.111,38        |
| 31/05/2019         | 522,36           | 363,60          |
| 30/06/2019         | 358,70           | 257,54          |
| 31/08/2019         | 1.050,80         | 1.050,80        |
| 31/10/2019         | 357,96           | 357,96          |
| 30/11/2019         | 598,98           | 598,98          |
| 31/12/2019         | 539,70           | 426,30          |
| 31/01/2020         | 782,70           | 715,26          |
| 29/02/2020         | 541,04           | 541,04          |
| 31/03/2020         | 83,08            | 11,83           |
| 30/04/2020         | 70,99            | 70,99           |
| 30/06/2020         | 63,89            | 63,89           |
| 31/07/2020         | 189,94           | 83,06           |
| 31/08/2020         | 29,76            | 29,76           |
| 31/10/2020         | 27,60            | 27,60           |
| 30/11/2020         | 110,70           | 110,70          |
| <b>Valor Total</b> | <b>10.837,18</b> | <b>9.935,73</b> |

Quanto à Infração 02, verifico que a exigência se resumiu ao produto “CH GRAN DORI 500G”, que se trata de chocolate granulado, NCM 1806.9, enquadrado no regime de substituição tributária, posto que elencado no item 11.7, do Anexo 1 do RICMS/12, nos meses de novembro e dezembro de 2018.

Não elide o creditamento indevido a alegação de que ocorreu a saída do produto do regime de substituição tributária a partir de 01/01/2019, já que importa a data da entrada do produto para a caracterização da infração à legislação tributária, conforme a previsão regulamentar detalhada acima.

Portanto, restou plenamente caracterizada a Infração 02.

Analizando os demonstrativos da Infração 03, não encontrei os produtos isentos a que se referiu o Autuado, como feijão, arroz, óleos vegetais e sal, exceto o sal do Himalaia, “SAL HIMA LEBRE 500G”, que, como já explicado acima, não é isento por não ser integrante da cesta básica, ou sujeitos ao regime de substituição tributária, salvo pela farinha de rosca, elencada no item 11.18.1, do Anexo 1 do RICMS/12, nos exercícios de 2019 e 2020, já que as fraldas e salgados industrializados não permaneceram no referido regime de substituição tributária nestes

exercícios.

Portanto, efetuei a exclusão da farinha de rosca, mantendo na Infração 03 os demais produtos, restando a mesma parcialmente subsistente no valor de R\$ 50.285,86, conforme demonstrado a seguir:

| Data Ocorrência    | AI               | CJF              |
|--------------------|------------------|------------------|
| 30/11/2018         | 9,40             | 9,40             |
| 31/12/2018         | 110,69           | 110,69           |
| 31/01/2019         | 29.029,72        | 28.873,87        |
| 28/02/2019         | 197,99           | 95,66            |
| 31/03/2019         | 302,82           | 143,91           |
| 30/04/2019         | 1.163,30         | 830,44           |
| 31/05/2019         | 674,53           | 637,95           |
| 30/06/2019         | 1.791,22         | 1.340,58         |
| 31/07/2019         | 1.497,18         | 1.076,23         |
| 31/08/2019         | 1.989,38         | 1.294,50         |
| 31/09/2019         | 666,01           | 431,77           |
| 31/10/2019         | 1.412,05         | 966,73           |
| 30/11/2019         | 2.159,00         | 1.747,86         |
| 31/12/2019         | 1.261,27         | 925,25           |
| 31/01/2020         | 970,25           | 970,25           |
| 29/02/2020         | 883,81           | 870,71           |
| 31/03/2020         | 429,16           | 333,59           |
| 30/04/2020         | 375,39           | 339,64           |
| 31/05/2020         | 557,86           | 482,19           |
| 30/06/2020         | 934,05           | 881,93           |
| 31/07/2020         | 1.918,05         | 1.913,41         |
| 31/08/2020         | 1.446,79         | 1.446,79         |
| 30/09/2020         | 805,24           | 805,24           |
| 31/10/2020         | 1.536,70         | 1.536,70         |
| 30/11/2020         | 1.040,70         | 1.040,70         |
| 31/12/2020         | 1.179,87         | 1.179,87         |
| <b>Valor Total</b> | <b>54.342,43</b> | <b>50.285,86</b> |

Já no que se refere à Infração 04, não constam estes produtos no seu demonstrativo, restando a mesma totalmente subsistente.

No tocante à Infração 05, observei que foi corretamente aplicada a redução de base de cálculo para o óleo de soja, de forma que a carga tributária fosse de 12% (doze por cento), e que o feijão que consta no demonstrativo é o produto “FEIJAO PRETO QUERO TR 340G”, não integrante da cesta básica, pois é adicionado de diversos produtos, especificamente cebola, sal, condimento preparado para feijão, alho, óleo vegetal, açúcar, aromatizante e antioxidante EDTA cálcio dissódico, sendo pronto para servir.

Portanto, a Infração 05 está plenamente caracterizada.

Já na Infração 06, o produto “MAC DELITTE 500G ESPAG” está enquadrado no regime de substituição tributária, elencado no item 11.7.3, do Anexo 1, do RICMS/12, no exercício de 2020, e o feijão, “FEIJAO CARIOCA TOZZO SUPER T1 1KG”, é integrante da cesta básica, mas foram realizadas apenas operações interestaduais com estes produtos, as quais são tributadas normalmente sob a alíquota de 12% (doze por cento).

Também não assiste razão ao Autuado em relação ao arroz, “ARROZ DONA ANA PARB 1KG”, devido a se tratar de arroz parboilizado, quando somente o arroz comum integra a cesta básica, além de se tratar de operação interestadual, a qual é tributada normalmente sob a alíquota de 12% (doze por cento).

Portanto, a Infração 06 está plenamente caracterizada.

No tocante à Infração 07, o Autuado se insurgiu sobre a exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos exercícios de 2018 a 2020, invocando dispositivos da Constituição Federal e jurisprudência.

A base de cálculo para a exigência de diferença de alíquota está prevista no Art. 17, XI da Lei nº

7.014/96, sendo “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.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, como pretendeu o Autuado, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42, da Lei nº 7.014/96, e que não há previsão legal para as suas reduções ou cancelamentos.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 130.644,60, conforme demonstrado abaixo:

| Infração           | AI                | CJF               | Resultado  |
|--------------------|-------------------|-------------------|--|
| Infração 01        | 10.837,18         | 9.935,73          | Recurso Parcialmente Provido/Infração Subsistente em Parte |
| Infração 02        | 196,88            | 196,88            | Recurso Não Provido/Infração Subsistente                   |
| Infração 03        | 54.342,43         | 50.285,86         | Recurso Parcialmente Provido/Infração Subsistente em Parte |
| Infração 04        | 232,91            | 232,91            | Recurso Não Provido/Infração Subsistente                   |
| Infração 05        | 16.715,81         | 16.715,81         | Recurso Não Provido/Infração Subsistente                   |
| Infração 06        | 659,31            | 659,31            | Recurso Não Provido/Infração Subsistente                   |
| Infração 07        | 52.823,75         | 52.823,75         | Recurso Não Provido/Infração Subsistente                   |
| <b>Valor Total</b> | <b>135.808,27</b> | <b>130.850,25</b> |  |

#### **VOTO DISCORDANTE (SAL “GR LEBRE 1KG”, “GROSSO UNIAO 1KG” e “GR MASTER 1KG”)**

Peço vênia ao relator para discordar em relação ao produto sal, por entender que tal produto é isento, os quais se enquadrariam no rol prevista pelo Art. 265, II, “d” do RICMS/BA:

*Art. 265. São isentas do ICMS:*

(...)

*II - as saídas internas de:*

(...)

*d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17);*

Constam decisões contrária ao do relator, que me posicionei a favor do contribuinte

Analizando-se detidamente os autos e tais produtos, vejo que assiste razão ao contribuinte, nos termos da pesquisa efetuada em face da descrição dos produtos contidas no documentário fiscal juntado aos autos, que após aponta para o produto relacionado nas imagens a seguir:

**Imagen 01**



**Imagen 02**



**Imagen 03**



Assinalo que independente da sua granulação, nada impede as pessoas comprarem o sal grosso e moerem para uma granulação menor, como também utilizarem com as suas devidas especificações para uso rotineiro, a questão seria tão somente a demora para a dissolução do produto. Portanto, são sais, não havendo motivação adequada para a sua desclassificação conforme procedido pelo autuante, razão pela qual reconheço como enquadrados, de fato, na isenção prevista pelo Art. 265, II, “d” do RICMS/BA.

Consideração as questões postas, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para este produto.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279462.0011/22-3, lavrado contra **SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 130.850,25, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos VII, “a”, II, alíneas “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Sal Grosso e Sal do Himalaia) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, João Vicente Costa Neto, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE (Sal Grosso e Sal do Himalaia) – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE  
(Sal Grosso e Sal do Himalaia)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS