

PROCESSO - A. I. N° 279462.0012/22-0
RECORRENTE - SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0072-04/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/11/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0422-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO 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 NFCe; **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. Infração 05 mantida. 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 06. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 4º JJF N° 0072-04/23-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 30/06/2022, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 201.173,32, 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 2019 e 2020 em anexo”. Valor lançado R\$ 9.782,81. 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\$ 39.337,09. 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 NFCe - Exercício 2019 e 2020”. Valor lançado R\$ 72.676,56. 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 NFe - Exercícios 2019”. Valor lançado R\$ 329,60. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

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. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NFCe -Exercícios 2019 e 2020”. Valor lançado R\$ 9.291,42. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 06 - 006.005.001: “Deixou de recolher ICMS DIFAL, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Débito ICMS DIFAL - Exercícios 2019. Multa aplicada no total de R\$ 69.755,84, 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. 80/111. Às fls. 312 a 366, foi anexado aos autos o Processo SIPRO nº 130699/2022-7, 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. As autuantes apresentaram a **Informação Fiscal** de fls. 373 a 390.

A JJF concluiu decisão amparada na seguinte fundamentação:

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido em 30/06/2022, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 201.173,32, 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 2019 e 2020 em anexo”. Valor lançado R\$ 9.782,81. 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\$ 39.337,09. 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 NFCe - Exercício 2019 e 2020”. Valor lançado R\$ 72.676,56. 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 - Exercícios 2019”. Valor lançado R\$ 329,60. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

- **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. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NFCe -Exercícios 2019 e 2020”. Valor lançado R\$ 9.291,42. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

- Infração 06 - 006.005.001: “Deixou de recolher ICMS DIFAL, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Débito ICMS DIFAL - Exercícios 2019. Multa aplicada no total de R\$ 69.755,84, 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.

A este respeito, 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, a exemplo do Chocolate granulado Dori, posição NCM 1806.9, contestado pelo autuado em relação ao exercício de 2018, essa mesma legislação veda a utilização dos créditos correspondente 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 ressarcimento, se devidos e devidamente comprovados.

Infrações 01 e 02 inteiramente subsistentes.

No que pertine as infrações 03, 04 e 05, 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 NFCE.

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 NFCE;

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 – NFCE” do Exercício de 2019, destacando os itens creme dental, escova dental, absorvente higiênico e salgadinhos diversos.

A este respeito, pontuaram as autuantes que o creme dental da posição NCM 3606, escova dental da posição NCM 9603, absorvente higiênico 9619 e salgadinhos da posição NCM 1905.9 (snacks e batata frita) 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.

Quanto aos produtos “Sal Rosa Himalaia Moído Oruam 450G”, que o autuado alega ser isento, sustentaram, corretamente, que tal posicionamento contraria o previsto no art. 265, II, “d” do RICMS/BA e o Convênio ICMS 224/17, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção do ICMS nas operações internas com produtos essenciais ao consumo popular que compõem a cesta básica, ou seja, a isenção foi condicionada para produtos essenciais de consumo popular, como é o caso do sal marinho, enquanto que o item que consta na planilha é Sal Rosa Himalaia Moído Oruam 450G, que é uma mercadoria de alto custo de consumo elitizado, sendo tributada normalmente, com o que também concordo.

Foi ainda questionado pelo autuado que para a mercadoria - Waffle F Minas - foi indicada a posição NCM 1905.9090, enquanto que o Anexo I, item 11.14 traz a posição NCM 1905.32.

11.14	17.057.00	1905.32	“Waffles” e “wafers” - sem cobertura	Prot. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE
11.15	17.058.00	1905.32	“Waffles” e “wafers” - com cobertura	Prot. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE

A este respeito, afiançaram que são mercadorias distintas e conforme diversos pareceres exarados pela Diretoria de Tributação da Sefaz/BA, para que uma determinada mercadoria esteja inserida no regime de substituição tributária é imprescindível que sua posição na NCM e sua descrição estejam listadas no Anexo I do RICMS, o que não é o caso em questão pois somente a descrição está listada no Anexo I, razão pela qual não vejo qualquer correção a ser feita.

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 NFe-, 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 e 05.

Por fim, em relação à infração 06 – 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”, 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 abarca períodos relacionados aos exercícios de 2019, 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.”

Logo, 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 06.

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\$ 201.173,32.

Os representantes do contribuinte apresentam Recurso Voluntário às fls. 428/463, no qual teceram os mesmos argumentos reiterativos da impugnação.

Relataram pela tempestividade da peça recursiva, discorreram sobre os fatos da autuação, reproduziram as imputações, transcreveram a ementa da decisão de piso e passaram a apresentar as razões:

Pede pela reforma da decisão de piso diante da alegação de **insubsistência da infração 01 - 001.002.003 - possibilidade de creditamento na entrada de produtos isentos - saída subsequente tributada, sustenta violação ao princípio da verdade material e da infração 02 - 001.002.005 - possibilidade de apropriação de crédito nas operações envolvendo produtos sujeitos à substituição tributária e afirma violação ao princípio da não cumulatividade.**

Assevera que ao efetuar o lançamento a D. Autoridade Fiscal desconsiderou 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, reduzia carga tributária resultante, tendo sido tais pontos suscitados pela Recorrente em sua peça impugnatória.

Disse que a Recorrente expôs a regularidade da tomada de tais créditos, sobretudo em relação à completa ausência de danos ao erário Baiano, eis que não há que se falar em recolhimento a menor do ICMS em função da escrituração de tais créditos. Reproduziu trecho da decisão da 4ª JJF e citou esclarecimento do jurista Sr. José Souto Maio Borges no sentido de reafirma que efetivamente o contribuinte, no âmbito do Direito Tributário, poderá, em virtude da disponibilidade, renunciar ou não à isenção, sendo certo que se confirma a facultatividade de sua utilização. Discorreu quanto à renúncia da isenção do ICMS por meio da qual sustenta a possibilidade jurídica de que a renúncia à isenção pode ser realizada, por ser mera faculdade outorgada ao contribuinte.

Manifesta que o contribuinte ao renunciar à isenção da obrigação tributária assegura-lhe, por outro lado, o direito à apropriação do crédito oriundo da aquisição das mercadorias. Nota 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. Detalha que a exigência fiscal perpetrada pela Autoridade Fazendária, ao buscar glosar o crédito do ICMS relativos a produtos da cesta básica, os quais a Recorrente tratou com 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 CF.

Salienta para que não restem dúvidas de que as saídas de mercadorias foram tributadas, a Recorrente demonstra abaixo que as saídas subsequentes à aquisição das mercadorias em seu estabelecimento foram objeto da incidência do ICMS. Apresenta exemplo da suposta tomada de crédito de forma indevida sobre o produto “sal lebre 1kg”, no valor de R\$ 712,80, no período de

01/2019 (vide Doc. 03 - anexo à Impugnação).

Explica que o referido produto foi alienado à Recorrente com destaque de ICMS no documento fiscal (ex: Nota - 176393, chave de acesso: 74190108249021001129550010001763931001649509, muito embora referido produto se encontre isento do ICMS, cancelada pelo entendimento exarado pelo v. Acórdão recorrido, desconsiderou por completo o fato de que consta na escrituração contábil da Recorrente que as mercadorias apontadas no Auto de Infração, quando da sua saída, foram submetidas à tributação. Cita a Nota Fiscal nº 45850 (29190206057223032456553000000458501108216961). Ou seja, ainda que a Recorrente tenha se creditado do ICMS quando da entrada dos produtos no seu estabelecimento, o fato de tais itens terem sido tributados na saída demonstra que o Erário não sofreu nenhum tipo de prejuízo, já que houve um balanço entre crédito/débito na conta gráfica.

Afirma ausência de prejuízo, inclusive, sequer foi questionada no v. acórdão recorrido, tendo sido apenas apontada a violação aos dispositivos legais correspondentes a fim de que se pudesse fundamentar a exigência fiscal perpetrada pela suposta violação à legislação do ICMS baiana. Acrescenta que ao exigir esse tributo pela suposta tomada de crédito indevido na entrada desses produtos, sem considerar o débito na saída feitas pela contribuinte, importa não só em bis idem, como ainda em violação ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que tributação dos bens na saída acaba por anular os créditos que foram tomados pela Recorrente não havendo, portanto, qualquer valor a ser recolhido aos cofres do Estado.

Lembra que a ilegalidade da cobrança também decorre do fato de que na autuação o fisco incluiu diversos produtos que não estão elencados no rol dos produtos previstos no artigo 265 do RICMS BA, ou seja, sobre os quais a tomada de crédito é manifestamente devida. Tal fato é facilmente aferível da análise do demonstrativo anexo ao Auto de Infração (Doc. 04 - anexo à Impugnação). Volta a exemplificar e citar o “Flocão São Braz”, que se trata de flocos de arroz que não compõe a cesta básica e, por conseguinte, não se encontram no rol de produtos isentos do artigo 265 do RICMS. Reitera que não tem o condão de fazer a D. Autoridade Fiscal, sob o pretexto de aplicar a sua própria interpretação ao que se destina o “Flocão São Braz” desnaturar a natureza do citado bem e incluí-lo no rol de produtos listados, de maneira exaustiva, no já citado art. 265 do RICMS/BA.

Esclarece que, da análise do auto de infração, bem como do v. acórdão recorrido, é possível verificar que a Fiscalização também argumenta que a Recorrente teria tomado créditos de forma indevida sobre mercadorias que se encontram sujeitas à substituição tributária. No entanto, esqueceu-se a D. Autoridade Fiscal, bem como a 4ª JF, 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. Afirma que é assegurado à Recorrente que se aproprie do imposto no momento da aquisição das mercadorias, em decorrência da sistemática do princípio da não- cumulatividade do ICMS, o qual possibilita aos contribuintes a compensar o montante pago em operações anteriores (crédito) com o tributo estadual devido quando da nova circulação de mercadoria (débito). E, mesmo que a D. Autoridade Fiscal tenha entendido que tais produtos estejam sujeitos à substituição tributária, é inegável que, pelo fato de terem sido tributados, podem ser apropriados os valores recolhidos a título de ICMS pagos nas operações anteriores, em homenagem ao comando constitucional da não cumulatividade deste imposto.

Explica que no regime de substituição tributária o que ocorre é apenas a alteração do momento do recolhimento do tributo, uma vez que ao invés de ser recolhido quando da entrada das mercadorias no estabelecimento do contribuinte, antecipasse o seu pagamento para a etapa anterior da operação. Portanto, estando o ICMS submetido ao princípio constitucional da não cumulatividade, prevista pelo art. 155, § 2º, I da CF/88 e pelos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, é evidente que a Recorrente agiu de forma correta na apropriação dos créditos que foram glosados pela D. Autoridade Fiscal.

Acrescenta que 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.06 - anexo à Impugnação) sendo certo que tal ponto foi absolutamente desconsiderado no bojo do v. acórdão recorrido. Logo, não restam dúvidas de que a Recorrente faz jus ao creditamento do valor pago na etapa anterior. A título de exemplo cite-se a PALHA FREET 1KG CHE. Inclusive, não é demais destacar que não procede a alegação de que houve a tomada de crédito de forma indevida sobre o referido produto, visto que deixou de fazer parte do Anexo I do RICMS, a partir de 01/01/2019, conforme Decreto nº 18.800/18. O mesmo ocorre com relação a diversos outros produtos que foram apontados na autuação.

Aponta-se, ainda, um outro produto cuja inclusão no bojo da autuação fora indevida, qual seja o POLV V PRATA 80G QJO (Doc. 06 - anexo à Impugnação), sobre o qual a D. Autoridade Fiscal indicou a ocorrência da escrituração indevida de créditos de ICMS. Tal item, porém, apesar de ser objeto da antecipação tributária prevista no Convênio ICMS 240/19 para o seu correspondente NCM, certo é que não houve a internalização do referido Convênio, não havendo que se falar, portanto, no Anexo I do RICMS BA qualquer previsão nesse sentido. Ademais, ainda que se considere que houve o creditamento indevido sobre os produtos elencados no auto de infração, a cobrança em comento também seria manifesta mente ilegal, uma vez que a Recorrente sujeitou referidos itens à tributação quando da saída do seu estabelecimento, o que foi totalmente desconsiderado pela D. Autoridade Fiscal.

Assinala que para identificação das reais perdas em virtude de creditamento indevido nas entradas dessas mercadorias, o Fisco deveria ter examinado as contas contábeis da Recorrente, em prestígio ao Princípio da Verdade Material, o que não fez, tendo escolhido promover o lançamento com base em mera presunção por meio de um cálculo simplório, desprezando os débitos da saída que foram devidamente contabilizados. Desse modo, se a Fiscalização Estadual, pelos meios eletrônicos disponíveis, adotasse um procedimento mais cuidadoso, preocupado em identificar as vicissitudes do negócio, em vez de apontar, de forma extremamente cartesiana, um presumido creditamento indevido, visto que o Fisco Baiano é munido de todos os elementos necessários para que se chegar à conclusão de que nunca houve um real aproveitamento de crédito pela empresa, não chegaria a autuação feita já que foi fundamentada com base em elementos genéricos e obtidos com critério arbitrário (não considerou as saídas).

Disse que sob o ponto de vista fiscal, dentre tantas operações efetuadas pela Recorrente 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 pela Recorrente e que não ocasionou nenhum dano ao fisco e, por conseguinte, refletindo a boa-fé da contribuinte. 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.

Sustenta ser clara a insubsistência da presente exação, restando comprovado que o Fisco, em nenhum momento, analisou o pagamento do imposto estadual na saída do seu estabelecimento sobre os produtos isentos ou sujeitos ao regime de substituição tributária, além do fato de pretender glosar o crédito tomada de foram totalmente devida sobre produtos não constantes no Rol do RICMS e que se encontram sujeitos ao regime normal de tributação, de modo que o presente lançamento tributário deve ser julgado totalmente improcedente.

Solicita insubsistências das infrações 03 e 04 - operações com produtos não sujeitos à tributação do ICMS e da infração 05 - correção das alíquotas consideradas pela recorrente. Após reproduzir o entendimento da decisão de piso entende que na parte da autuação fiscal onde o fisco demonstra a suposta falta recolhimento do ICMS em operação tributada como não tributada (Doc. 08 - fl.2 - anexo à Impugnação) com o suposto débito indevido, há a presença de diversos produtos que, diferentemente do quanto aduzido na autuação.

Sustenta ser possível verificar 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.

Destacou que o fisco baiano fez uma autuação genérica e infundada, integralmente chancelada pelo v. acórdão recorrido, visto que não considerou toda a operação do produto a fins de averiguar qual o crédito efetivamente devido. Afirmou que, através do Doc. 08 - anexo à Impugnação, na fl. 17, identifica-se que listou também como ausência de recolhimento do ICMS, o SAL ROSA DO HIMALAIA. Porém, conforme já demonstrado, o item SAL consta na lista de produtos isentos no artigo 265, II, “d” do RICMS BA. Nota claramente, que o fisco classificou nessa planilha como ausência de recolhimento, várias operações isentas de forma indevida, fazendo uma confusão com operações tributadas, quando na verdade não eram. Acrescenta que a D. Autoridade Fiscal ainda pretende a cobrança do ICMS sobre diversos itens que compõe a cesta básica e que, por conseguinte, se encontram isentos do ICMS (Doc.09 - anexo à Impugnação), tal como o sal, óleos, farinhas e itens de higiene bucal.

Reporta que basta uma simples leitura da legislação para verificar que é deveras absurdo asseverar que a Recorrente deixou de recolher o ICMS devido nas operações praticadas, uma vez que diversos dos produtos elencados na autuação se tratam de itens da cesta básica que se encontram isentos do ICMS. Inclusive, não se pode desconsiderar o fato de que o próprio CTN, no seu artigo 175, I, arrola as isenções como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Assim, a isenção do ICMS para operações que se destinem a certas mercadorias, como é o caso dos produtos da cesta básica, não comportam interpretações por parte do fisco no sentido de restringir seu alcance, já que a legislação tributária, nesse caso, possui interpretação literal.

Disse que, a fim de que seja prestigiado o princípio da verdade material, mister se faz que seja convertido o julgamento da presente impugnação em diligência, a fim de que seja devidamente verificado os itens apontados no auto de infração compõe a cesta básica, bem como se estes deveriam efetivamente ter sido submetidos à tributação. Por fim, reportou que o fisco baiano aponta que houve recolhimento a menor do ICMS sobre diversas operações praticadas pela Recorrente, sem, contudo, apontar as razões pelas quais no seu entender houve a utilização da alíquota equivocada, bem como, também, deixou de demonstrar a forma como chegou aos cálculos apresentados.

Apresenta comprovação de que a fazenda aponta como débito a menor por erro de alíquota, novamente o Sal do Himalaia e o Waffle Minhas 525g (Doc. 10 - fl.2 - anexo à Impugnação). Informa que o Sal consta como produto isento pelo art. 265 do RICMS BA e o Waffle Minas está no rol dos produtos do item 11.14, do Anexo I do RICMS BA, que versa sobre mercadoria sujeitas a substituição ou antecipação tributária.

Nota ainda que para o mesmo produto, o Regulamento demonstra variações de alíquotas, não sendo devido ao fisco apenas mencionar que houve aplicação incorreta da alíquota, sem, contudo, fundamentar como chegou a essa conclusão. 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 que a Recorrente exerça o 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 de defesa, em total afronta a Carta Constitucional.

Reafirma, a fim de que sejam apurados todos os elementos que levaram a autuação por suposta aplicação de alíquota indevida, mister se faz que o julgamento da presente impugnação seja convertido em diligência, a fim de que seja garantido o direito à ampla defesa e contraditório da Recorrente.

Volta a sustenta insubsistência da infração 06 - 006.005.001 – da inconstitucionalidade da cobrança do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL) nas aquisições para uso e consumo.

Inferese-se que a referida cobrança é manifestamente ilegal, uma vez que não havia lei complementar regulamentando a cobrança do DIFAL sobre ativos de uso e consumo.

Roga para a CF/88 e ressalta que, em relação ao ICMS, a Constituição Federal foi ainda mais detalhista. Em seu art. 155, § 2º, XII, previu que somente a lei complementar poderia: **a)** definir os contribuintes do ICMS; **b)** fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e **c)** regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Acrescenta que, esse mesmo art. 155, § 2º, XII, em sua alínea “g”, determinou que seria a lei complementar que iria “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 24/75, estabeleceu que essas deliberações para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS seriam realizadas mediante convênios do CONFAZ.

Assinala que a única conclusão que se chega é que nos termos do art. 146 e art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal, somente a lei complementar pode dispor sobre conflitos de competência entre entes da federação, estabelecendo quem é o contribuinte do ICMS, quem é o estabelecimento responsável pelo recolhimento do imposto, qual deve ser sua base de cálculo e quais são o local e o momento da incidência do imposto. Desse modo, salvo a lei complementar, nenhum outro diploma normativo poderia delinear os aspectos da hipótese de incidência do ICMS/DIFAL na aquisição de bens de uso e consumo e para o ativo permanente de contribuintes do ICMS.

Reitera que foi justamente em razão da exigência constitucional de lei complementar para tratar do ICMS que o Congresso Nacional promulgou a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Essa lei estabelecia, em sua redação anterior às alterações promovidas pela Lei Complementar nº 190/2022, expressamente todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, com base nos quais o legislador local pode concretamente criar o imposto. Neste sentido, a Lei Kandir estabelecia; **(i)** quem é contribuinte do imposto (art. 4º); **(ii)** qual o local da operação para os efeitos da cobrança do imposto e quem é o estabelecimento responsável por seu recolhimento (art. 11); **(iii)** o que se considera fato gerador do imposto (art. 12); e **(iv)** qual sua base de cálculo (art. 13).

Fala que a análise desses dispositivos - ou de qualquer outro dispositivo da Lei Kandir - evidencia que não havia, neste diploma normativo, disciplina específica tratando o DIFAL. Na realidade, como se verá adiante, essa regulamentação só foi feita pela Lei Complementar nº 190, publicada em 05.01.2022. Junta jurisprudência do STF no julgamento do RE nº 580.903.

Afirma que, diante do panorama constitucional e legislativo, os Convênios ICMS 66 de 1988, 93 e 152 de 2015, 52 de 2017 e 142 de 2018 e, por conseguinte, a legislação do Estado da Bahia, extrapolaram a competência constitucional ao definirem questões atinentes à incidência do imposto (sujeito passivo, responsável, local de incidência, etc.), já que a definição desses elementos é constitucionalmente reservada à lei complementar (arts. 146 e 155, § 2º, XII da CF/88).

Concluiu que os Convênios ICMS referidos acima também extrapolaram sua competência constitucional ao definir tais questões, já que, como exposto, essa espécie normativa tem como função dispor apenas sobre benefícios fiscais e não sobre normas gerais de direito tributário atinentes à incidência do imposto. Dessa forma, ainda que não houvesse a reserva constitucional da matéria à lei complementar, o fato é que a questão não poderia ser tratada via convênio do CONFAZ. Destaca que a impossibilidade constitucional de os atos do CONFAZ estabelecerem normas gerais tributárias em substituição a leis complementares já foi reconhecida pelo STF nas ADIs nºs 4628 e 4713.

Volta a concluir 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 de lei complementar que regulamentasse a matéria. Destaca, neste sentido, o decidido pelo STF no julgamento, com repercussão geral, do RE nº 439.796, Tema 171 da Repercussão Geral.

Discorre que todas as conclusões decorrentes da análise feita até aqui, ou seja, necessidade de lei complementar para cobrança de tributo, foram corroboradas pelo STF no julgamento do RE nº 1.287.019 e na ADI nº 5469, tema 1.093 da Repercussão Geral, nos quais se analisou situação análoga à ora apresentada. Nesses dois casos, julgados em conjunto, o STF analisou a constitucionalidade da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo a aquisição de mercadorias por consumidores finais não contribuintes do ICMS. Assinala 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.

Percebe-se que o STF decidiu a questão, considerando, nos termos da tese fixada, a imprescindibilidade de lei complementar prévia para que os estados possam instituir, de forma constitucionalmente válida, a cobrança do DIFAL. E que razão da decisão do STF apresentada acima, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05.01.2022, veiculando as normas gerais tributárias a respeito do DIFAL. Destaca que essa lei complementar veiculou normas atinentes não só ao DIFAL nas operações com consumidor final não contribuinte do imposto, mas também nas operações com consumidor final contribuinte, do imposto, como é o caso da Recorrente.

Salienta que 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. Se elas já existissem, o trabalho do legislador pátrio de incluir todos esses dispositivos na Lei Kandir seria um verdadeiro ato sem sentido. Transcreve alguns trechos do PL nº 32/2021, que, após aprovado, foi convertido na LC nº 190/22.

Assevera que a análise da Lei Complementar nº 190/2022, e da Justificação do PL nº 32/2021, que deu origem à referida lei, afasta qualquer dúvida quanto ao fato de que antes de 05.02.2022 não existia, no ordenamento jurídico brasileiro, regulamentação, em sede de lei complementar, dos aspectos exigidos pelo art. 155, § 2º, XII da CF/88 - quais sejam: **a)** a definição de quem seriam os contribuintes; **b)** a fixação do estabelecimento responsável e do local de ocorrência; **c)** a fixação do momento da ocorrência do fato gerador; e **d)** a definição da base de cálculo - para a incidência constitucionalmente válida do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo a aquisição de bens para uso e consumo e para o ativo permanente de consumidores finais contribuintes do ICMS.

Conclui novamente que o Estado da Bahia acabou por desrespeitar a CF/88 ao promulgar a Lei Estadual nº 7.014/96 (redação introduzida pela Lei Estadual nº 13.373/15), visando à cobrança do DIFAL sobre bens adquiridos para o ativo fixo ou consumo de contribuintes do ICMS. Reafirma que deve ser reconhecida a ilegalidade da cobrança ora combatida com o seu imediato cancelamento.

Solicita a **conversão em diligência em observância ao princípio da verdade material**. Cita entendimento do Professor James Marins onde descreve o princípio da verdade material, segundo suas lições, como sendo a aproximação da verdade dos fatos com a aquela atividade desempenhada pela Autoridade Lançadora.

Pede a análise tanto das operações de entrada quanto de saída 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. Ainda, a conversão em diligência se justifica pelo fato de que nos itens 3 e 4 do Auto de Infração, a Autoridade Fiscal pretende a cobrança do ICMS sobre diversos itens da cesta básica que se encontram isentos da incidência do referido tributo.

Roga para o princípio da verdade material dos fatos, discorrendo sobre os fatos do princípio e relatando os motivos da conversão da diligência solicitada.

Defende sobre o **caráter confiscatório das penalidades aplicadas**. Pede pelo afastamento da multa aplicada de 60% ante a sua patente inconstitucionalidade. Roga pelos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, é inconcebível que a penalidade/multa 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 como caráter confiscatório, em face da violação ao artigo 150, IV da CF/88. Cita jurisprudências onde reduzem para o patamar de 20% do valor do tributo.

Finaliza e requer 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 a Recorrente teria aplicado alíquota equivocada sobre diversos itens que foram apontados na autuação, cerceando totalmente o direito à ampla defesa e contraditório da Recorrente;
- d) é ilegal a 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) seja determinada a 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 Recorrente 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;
- f) seja afastada a multa aplicada em razão do seu caráter nitidamente confiscatório.

Registrada a presença da advogada Dra. Denise Ferreira Berardinelli e autuante Sra. Nilda Barreto de Santana na sessão videoconferência que exerceram o seu direito regimento de fala. O conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento devido à participação da decisão de piso.

É o relatório.

VOTO

As alegações apresentadas pelo Recurso Voluntário visando modificar a Decisão recorrida que julgara, na 4ª JJF, pela Procedência referente a lavratura de seis infrações, abaixo transcritas:

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 2019 e 2020 em anexo”. Valor lançado R\$ 9.782,81. 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\$ 39.337,09. 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 NFce - Exercício 2019 e 2020”. Valor lançado R\$ 72.676,56. 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 NFe - Exercícios 2019”. Valor lançado R\$ 329,60. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

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. Demonstrativo Débito a Menor – Erro na Aplicação da Alíquota (CFOP vs. UF) NFce -Exercícios 2019 e 2020”. Valor lançado R\$ 9.291,42. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 06 - 006.005.001: “Deixou de recolher ICMS DIFAL, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Débito ICMS DIFAL - Exercícios 2019. Multa aplicada no total de R\$ 69.755,84, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

A JJF manteve totalmente as exigências das imputações, no qual indeferiu o pedido de diligência.

As alegações postas no Recurso são as mesmas da peça impugnativa que tratarei em cada imputação. Informo também que este voto teve como consulta através das decisões do CONSEF e, mais recentemente, no Acórdão julgado por esta CJF (A-0303-12/24-VD) da mesma empresa, no qual discordei em relação ao produto sal de cozinha (Sal Grosso), por entender, na época recente, que todo sal é igual independentemente de sua granulação. No entanto, em mais pesquisas sobre o assunto, através de jurisprudências de outros Estados, verifiquei que quase todos os Conselhos Administrativos pátrios têm o mesmo entendimento de que depende do uso cotidiano e popular da sociedade, a finalidade é justamente dar um tratamento de baratear o custo para sociedade em um produto de uso diário. Portanto, refaço o meu entendimento referente a este ponto, e sigo aqui que o sal de cozinha tem que está vinculada art. 265, II, “d” do RICMS/BA, aliado ao Convênio ICMS 224/17 e o art. 111, II do CTN para dar direito à isenção.

Passando para as razões do contribuinte em cada infração:

Primeiro quanto ao pedido de diligência, indefiro, pois entendo que esta matéria já foi objeto de outros julgamentos, sendo assim de conhecimento pleno deste Conselho e relator, portanto, nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99.

Quanto à infração 1 sob a alegação da possibilidade de creditamento na entrada de produtos isentos, tendo saída subsequente tributada. Oriento-me pelo julgado já citado e jurisprudência deste Conselho, com as devidas retificações feitas por min, da decisão feita em julho (A-0303-12/24-VD):

Não assiste razão ao Autuado quanto à possibilidade de renúncia unilateral ao benefício da isenção e ao regime de substituição tributária, os quais advêm 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.

Quanto à infração 2 alega possibilidade de apropriação de crédito nas operações envolvendo produtos sujeitos à substituição tributária.

Verifiquei os produtos destacados em suas razões não está enquadrado no regime de substituição tributária, pois na decisão recorrida já explicou toda a situação de 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”*.

E que conforme a legislação tributária é taxativa: *“Art. 310 do RICMS/BA: 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”*. Da mesma maneira a legislação veda a utilização dos créditos correspondente às respectivas entradas, crédito este que é considerado no cálculo da antecipação tributária, a teor do Art. 290 do RICMS/BA.

Portanto, tanto a infração 1, como a infração 2, são totalmente subsistentes.

Em relação aos argumentos das infrações 3, 4 e 5, alegando para as infrações 3 e 4 serem operações com produtos não sujeitos à tributação do ICMS e a infração 5 devido à correção das alíquotas consideradas pela recorrente.

Na infração 3, não encontrei produtos isentos, como feijão, arroz, óleos vegetais e sal, exceto o sal do Himalaia, que já expus meu posicionamento no início desse voto (com o entendimento que o referido sal não faz parte da cesta básica), ou mesmo produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, nos exercícios de 2019 e 2020, já que os produtos destacados na peça recursal são industrializados e não permaneceram no referido regime de substituição tributária nestes exercícios. Para a infração 4, também não encontrei nenhum produto que elidisse essa exação. Quanto à infração 5, observo que está correta aplicação da redução de base de cálculo, tais produtos não integram a cesta básica, pois é adicionado de diversos produtos prontos para servir.

Destaco que os autuantes em suas informações detalharam o procedimento de apuração, pois como já dito na decisão de piso a orientação tem previsão 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 em relação aos produtos “fraldas” e “batatas fritas”. Nas razões postas veio novamente alegando que a mercadoria - Waffle F Minas - foi indicada a posição NCM 1905.9090, enquanto que o Anexo I, item 11.14 traz a posição NCM 1905.32, no entanto, verifiquei que essa alegação é inverídica.

Assim, vejo que as infrações 3, 4 e 5 são subsistentes em sua totalidade.

Para a última imputação, a sexta, sustenta à inconstitucionalidade da cobrança do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL) nas aquisições para uso e consumo.

Vejo falta de razão ao contribuinte/recorrente, pois a base de cálculo para a exigência de

diferença de alíquota está prevista no Art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, tendo redação dada pela Lei nº 13.373/2015, com vigência a partir de 01/01/2016. Portanto, subsistente esta exação.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa. Ressalto que esta esfera administrativa não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, 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, no qual não há previsão legal para as suas reduções ou cancelamentos.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279462.0012/22-0**, lavrado contra **SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 201.173,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos VII, “a”, II, alienar “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS