

**PROCESSO** - A. I. Nº 206888.0001/06-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** - G. BARBOSA COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJF nº 0425-03/06  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 21/05/2007

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO Nº 0160-12/07**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração parcialmente caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. **a)** FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS COM REDUÇÃO DA ALÍQUOTA. LEITE. Modificada a decisão recorrida. E devido ao estorno de crédito proporcional a saída com redução da base de cálculo, por força da norma constitucional veiculada através do art. 155, §2º, inc. II, letras “a” e “b” da CF/88, de aplicação imediata irrestrita. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **b.1** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo à mercadoria adquirida com imposto antecipado. Infração parcialmente caracterizada. **b.2** MERCADORIAS ADQUIRIDAS JUNTO À MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE. Comprovado que se trata de estabelecimentos industriais. Infração elidida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. Falta de pagamento. Exigência do imposto. Infração parcialmente subsistente. 4. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Saídas de laticínios e deocolônias. Diligência fiscal comprovou que as operações estão regularmente escrituradas, com o imposto corretamente lançado. Acusação é insubstancial. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração parcialmente subsistente. 6. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NOTAS FISCAIS COLETADAS NO CFAMT. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não

contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Comprovada pelo contribuinte a escrituração de parte dos documentos fiscais. Infração parcialmente elidida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3<sup>a</sup> JJF da presente Decisão nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

O Auto de Infração acusa o contribuinte do cometimento de onze infrações, relativas a exigência de ICMS e aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias sendo, porém, objeto do presente Recurso a infração descrita no item 2:

*“Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Consta, na descrição dos fatos, que adquiriu leite em outras unidades da Federação, tributados à alíquota de 12%, e não efetuou o estorno do crédito relativo às vendas internas com redução da base de cálculo em 58,825%, equivalente a 7% - R\$13.949,80;”*

O autuado quando da impugnação argumentou que não existe determinação prevista em lei, e pediu a exclusão desta infração com base na jurisprudência e princípio da legalidade acrescentando que o CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo do Acórdão 008-12/05, decidiu que não existe determinação prevista em lei, havendo apenas previsão no Regulamento do ICMS, o que fere o princípio da legalidade. Requer a exclusão total desta infração com base na jurisprudência e princípio da legalidade.

O autuante contestou dizendo que se trata das aquisições de leite em outras unidades da Federação com alíquota de 12%, cujas saídas foram tributadas com redução de base de cálculo em 7%, o que justifica o estorno do crédito exigido e acrescenta que o CONSEF revisou aquela posição, conforme *“Recurso Voluntário submetido à 3<sup>a</sup> JJF nº 0018/06, de 07/02/06”*, tendo julgado procedente parte do Auto de Infração nº 206888.0002/05-0 relativo à mesma infração.

Contrapondo-se ao argumento do autuante de que o CONSEF refez a sua posição em relação ao estorno de créditos afirma o autuado que pelo contrário, conforme decisões mais recentes pode se constatar, que o art. 100, I, do RICMS não tem aplicabilidade, por ausência de lei.

Verificou o Sr. Relator na JJF que em se tratando de operações de comercialização de leite, o Decreto nº 7.826 de 21/06/2000, estabeleceu a redução de base de cálculo do ICMS em operações de saídas internas de forma que a carga tributária incidente na operação corresponesse ao percentual de 7%. Com o advento do Decreto nº 8.413, de 30/12/2002 foi revogado o art. 467 do RICMS/BA, com efeitos a partir de 01/01/2003, restringindo esta redução para o leite fabricado neste Estado e somente para o leite tipo longa vida (esterilizado) e leite em pó. Pela análise dos fatos e da aplicação da legislação, constato que nesta infração foi exigido estorno de crédito de operações internas relativas às aquisições de leite em outros Estados nos exercícios de 2002 e 2003. Logo, em relação às operações internas a partir de 2003, caberia a aplicação da alíquota de 17% sobre o leite adquirido em outros Estados e não o estorno de crédito, tendo em vista que a partir da vigência do Decreto nº 8.413/02, só há redução de base de cálculo sobre as operações com leite fabricado no Estado. Como a acusação é de estorno de crédito, não se aplica à presente situação.

Relativamente às operações de vendas ocorridas no exercício de 2002, conforme alegação do autuado, a regra prevista no art. 100, II do RICMS/BA prevê o estorno de crédito, no entanto não há previsão na Lei Estadual do ICMS (7.014/96), havendo uma desconformidade do regulamento com a lei vigente. Como os atos administrativos não estão sujeitos somente à norma imediatamente posta, ou seja, ao regulamento, mas sim a todo o ordenamento jurídico existente, com base no

art. 2º e art. 18, III, do RPAF/BA, decidido pela nulidade da ação fiscal em relação a este item da autuação. Esta Decisão se coaduna com a do Recurso Voluntário do Acórdão CJF 008-12/05. Infração nula.

## VOTO

Inicialmente devo observar que quando da assentada de julgamento a Sra. procuradora representante da PGE/PROFIS solicitou vistas do PAF a fim de juntar um Parecer daquela Procuradoria sobre a matéria relacionada com a infração 2, o que o fez em seguida.

Entendo que os itens submetidos ao presente Recurso de Ofício devem sem ser assim analisados:

INFRAÇÃO 1- recolhimento a menos do ICMS por antecipação- Manifesto-me do sentido de que deve ser mantida a Decisão pois, o reconhecimento pelo contribuinte, da regularidade de parte da exigência fiscal e pelo autuante dos equívocos cometidos demonstram que não mais existe controvérsia sobre a matéria.

INFRAÇÃO 2 - relativa a ausência de estornos de créditos fiscais de ICMS – Este talvez seja o tema principal em discussão neste lançamento. Como se trata de um Recurso de Ofício onde o contribuinte regimentalmente não se manifesta, valho-me das suas colocações quando da impugnação para analisar a questão pelos dois ângulos que ela oferece.

A posição do Contribuinte é a mesma que este Conselho de Fazenda adotava no sentido de que a exemplo do Acórdão nº 008-12/05, não existe determinação prevista em lei, havendo apenas previsão no Regulamento do ICMS, o que fere o princípio da legalidade, no que é acompanhado neste PAF pelo julgador de primeira instância inclusive considerando nula a infração. A posição do autuante é no sentido de afirmar que o CONSEF tem revisado aquela posição, conforme “*Recurso Voluntário submetido à 3ª JJF nº 0018/06, de 07/02/06*”, tendo julgado procedente parte do Auto de Infração nº 206888.0002/05-0 relativo à mesma infração.

O Parecer da Douta PGE/PROFIS, em resumo assim se manifesta: Inicialmente entende que a 5º Junta de Julgamento Fiscal tracejou seu *decisum* arrimado em premissa equivocada e que apesar de estar escorada em posicionamento anterior da PGE/PROFIS, entende “que o mesmo navega em direção contrária ao que preceitua o texto constitucional de 1988 e, igualmente, ao posicionamento pacífico do Supremo Tribunal Federal sobre a natureza jurídica da redução de base de cálculo.” Diz que o argumento da JJF não está assentado em base verdadeira, pois “os posicionamentos recorrentes e pacíficos tomados na nossa Corte Judiciária Suprema desvelam justamente o contrário do que asseverado na referida Decisão, ou seja, de que a redução da base de cálculo é uma espécie de isenção parcial do imposto”, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Impossibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo de instrumento, dada a excepcionalidade da medida. IV - Agravo regimental improvido. (AI-AgR 449051 / RS - RIO GRANDE DO SUL AG. REG .NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. I. - Embargos de declaração opostos à Decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, Relator para o acórdão o Ministro Cézar Peluso, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso,*

considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento deste. (AI-ED 497755 / PR – PARANÁ BEM .DECL. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)

Continua seu Parecer afirmando que “a idéia da existência da isenção parcial nos casos de redução de base de cálculo, não é matéria virgem de análise na nossa doutrina, sendo defendida, inclusive, por alguns doutrinadores.” Cita Pontes de Miranda de onde extrai o seguinte ensinamento: “as isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção” e de Souto Maior Borges o texto: “as isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo.” Entende que sendo a redução de base de cálculo uma espécie de isenção parcial é lógico inferir-se que a mesma não poderia gerar o estorno proporcional, pela falta de previsão normativa na legislação tributária do Estado da Bahia, porquanto concluiu o Sr. procurador, “sua força normativa decorre diretamente do próprio texto constitucional, veiculada por intermédio de norma constitucional de aplicação imediata e irrestrita”. Menciona e transcreve o art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”, da CF e opina pela procedência da autuação em relação a este item.

Reconheço a riqueza do tema. Manifesto-me, porém neste instante no sentido de acompanhar o Parecer da PGE reforçando a aplicação da norma constitucional que indica a regra e que poderia, como é em alguns casos, excepcionada pela legislação. Voto, portanto, no sentido de que seja reformada a Decisão da JJF e considero procedente a autuação neste item.

INFRAÇÃO 3 - recolhimento a menos do ICMS de diferença de alíquota – Da mesma forma que ocorreu na infração 01 o autuado reconheceu parte da exigência após a diligência e não havendo qualquer discordância quanto aos valores apontados após a informação fiscal, a JJF julgou de maneira correta pela subsistência parcial da infração com o que concordo inteiramente.

INFRAÇÃO 5 - também acompanho a Decisão da JJF no sentido de que quando da impugnação o contribuinte reconheceu a utilização indevida de crédito fiscal, totalizando R\$917,41, efetuou o pagamento deste valor em 05/05/06 e na informação fiscal o autuante acatou como correto o valor reconhecido. A infração foi corretamente julgada parcialmente elidida.

INFRAÇÃO 6, - saída de mercadorias tributadas como não tributadas – Observo que a diligência fiscal determinada pela JJF e que resultou no Parecer ASTEC número 181/06, foi decisiva para o deslinde da questão tendo inclusive o autuante concordado expressamente com o seu resultado correto portanto a Decisão pela improcedência desta infração.

INFRAÇÃO 8 - também referente a entrada de mercadoria não sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Constatou-se a existência (fls. 604 a 607) de diversas notas fiscais registradas e em seguida acatadas pelo autuante. O autuado efetuou o pagamento do valor remanescente de R\$41,81 e não havendo discordância entendeu o Sr. Julgador que deveria ser mantido o valor remanescente da multa de R\$41,81 indicado pelo autuante após a informação fiscal e que a infração deve ser considerada parcialmente subsistente com o que concordamos inteiramente.

INFRAÇÃO 9 - utilização indevida de crédito fiscal - A alegação do contribuinte de que os fornecedores se dedicam a atividade industrial e que é assegurado o direito ao crédito fiscal por ele, foi acatado corretamente acatada pelo autuante. Concordamos com a autoridade julgadora da JJF no sentido de que da análise dos documentos juntados ao processo, constatou que apesar dos documentos terem sido emitidos por Microempresas e EPP, as mesmas exercem atividades industriais e está correta a utilização do crédito fiscal pelo impugnante. Correta a Decisão da JJF de que é a infração é improcedente.

INFRAÇÃO 10 - omissão de saída decorrente de entrada de mercadorias não registradas - Como aconteceu em infrações anteriormente descritas na impugnação o autuado juntou (fls. 611 a 613),

cópia dos livros indicando a escrituração de parte dos documentos que foi posteriormente comprovada por diligência fiscal e acatada pelo autuante. Como também aconteceria em relação a outras infrações o contribuinte no momento que tomou conhecimento do resultado da diligência efetuou o pagamento do valor remanescente de R\$10.550,77. Não restando qualquer discordância quanto aos novos valores apurados o Sr. Relator considerou a infração parcialmente subsistente com o que concordamos.

Conclui pelo exposto pela modificação parcial da Decisão e, em consequência, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício.

#### VOTO EM SEPARADO (Quanto à fundamentação do item 2 do Auto de Infração)

Manifesto-me quanto à fundamentação tracejada no voto do ilustre Conselheiro Helcônio de Souza Almeida em linha diferente à adotada no voto vencedor. O voto em questão teve por fulcro o parecer jurídico do também ilustre procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Júnior. Em sua manifestação nos autos, a Procuradoria Estadual sustenta a legalidade dos estornos de créditos efetuados pela fiscalização, quanto à sua força normativa, por decorrem diretamente do próprio texto constitucional, sustentando a aplicação imediata e irrestrita do da Lei Maior. Foi mencionado e transcrita o art. 155, § 2º e o inc. II, letras “a” e “b”, do mesmo dispositivo constitucional.

Entendo, *data maxima venia*, que o dispositivo regulamentar que serviu de base para a autuação não se fundamenta diretamente na Constituição Federal, devendo ser intermediado por disposição legal. É que no Brasil, a figura de regulamento autônomo, ou seja, a norma regulamentar que tem por fundamento direto a própria Carta Magna, é de aplicação restrita, tendo previsão constitucional expressa no art. 84, inc. VI, letra “a” e “b”, com a redação dada pela Emenda nº 32/01, no que pertine à competência do Presidente da República para, mediante Decreto, dispor sobre organização e funcionamento da administração federal e tratar da extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos. Na esteira desse raciocínio o eminentíssimo administrativista, Celso Antônio Bandeira de Mello, in Direito Administrativo Brasileiro.....

Inclino-me a reconhecer a riqueza do tema. Todavia, adoto o entendimento externado pela ilustre Procuradora do Estado da Bahia, Dra. Leila Von Söhsten Ramalho, veiculado no Processo Administrativo de nº 2985750112031, nos seguintes termos:

*... a “decisão do Egrégio STF enfrentou questão jurídica distinta da que aqui se observa, pois no caso sobre o qual se debruçou a Corte Suprema, há de fato, previsão em lei acerca do estorno de crédito relativo às mercadorias cuja saída é contemplada com redução de base de cálculo, contrariamente à hipótese dos autos, em que tal previsão tem sede meramente regulamentar.*

*Saliento, apenas, que se realmente a recente decisão do STF adotou o entendimento inovador no sentido de que “a redução de base cálculo equivale a isenção” - e diz-se “se” porque, a despeito da notícia consubstancial às fls. 643, o conhecimento seguro e preciso do quanto efetivamente decidido pelo Excelso Pretório somente se faria possível mediante o exame do respectivo acórdão de julgamento, o qual, segundo informação colhida no site do STF, ainda não restou lavrado-, muito embora a hipótese então apreciada seja, de fato, diversa, daquela em torno da qual versam os autos, a “lógica” aplicada em tal julgamento pode ser aproveitada para subsidiar futuras autuações em casos congêneres.*

*Com efeito, a se considerar o que consta do aludido noticiário de fls: 643, o STF teria entendido que, muito embora a Constituição Federal não traga dispositivo específico estabelecendo o estorno de crédito quando da saída contemplada com redução de base de cálculo, a lei que assim dispôs não seria inconstitucional, haja vista a previsão genérica, constante da Lei Maior, no sentido de que tal estorno seria aplicável quando da saída com isenção, à qual equivaleria a base de cálculo reduzida.*

*Ora, em casos tais como o verificado nos presentes autos, conquanto diversos daquele que motivou a prolação do referido julgamento do STF, o silogismo a ser adotado, mutatis*

*mutandis, seria rigorosamente o mesmo: muito embora a lei não traga dispositivo específico estabelecendo o estorno de crédito quando da saída contemplada com redução de base de cálculo, o regulamento que assim dispôs não seria ilegal, haja vista a previsão genérica, constante da norma legal, no sentido de que tal estorno seria aplicável quando da saída com isenção, à qual equivaleria a base de cálculo reduzida, segundo o anunciado novel entendimento do STF.*

*Assim, da mesma forma que, segundo se depreende das fls. 643, teria o STF se posicionado no sentido de não haver qualquer descompasso entre a Constituição e lei que estabelece o estorno de crédito decorrente da redução de base cálculo, por entender que este estaria inserido na previsão constitucional genérica quanto ao estorno de crédito decorrente da isenção, poderia se considerar, também, não haver qualquer descompasso entre a lei e o regulamento que prevê o estorno de crédito pela saída com base cálculo reduzida, na medida em que este estaria, igualmente, englobado na previsão legal genérica de estorno de crédito por força de saída isenta.*

*Destarte, penso que, quanto às auditorias em curso, para fins de eventuais autuações futuras, seria defensável o entendimento de que, á luz de tal novo posicionamento do STF, a determinação de estorno de crédito na saída com base de cálculo reduzida, constante do RICMS/BA, encontraria respaldo na previsão genérica, constante da Lei 7.014/96, relativamente ao estorno de crédito decorrente de isenção. Seria conveniente, contudo, fazer constar, no enquadramento legal da infração , o art. 30, I, da Lei 7.014/96, e além do inciso II, do art. 100, do RICMS, também o inciso I do mencionado dispositivo.*

Em conclusão, considerando que o STF, através da sua 2<sup>a</sup> turma, nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento, relator Min. Carlos Velloso e, através do Pleno, no Recurso Extraordinário nº 174.478-2, relator Min. Cesar Peluso, adotou o entendimento de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinamente no conceito de isenção parcial, voto quanto ao item 2 do Auto de Infração pelo Provimento do Recurso de Ofício, acompanhando o pronunciamento do sr. Relator na parte conclusiva, todavia, com fundamentação distinta, conforme acima exposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à infração 2 e, por unanimidade em relação às demais infrações, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206888.0001/06-2, lavrado contra G. BARBOSA COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$93.583,84, acrescido das multas de 60% sobre R\$83.033,07 e 70% sobre R\$10.550,77, previstas no art. 42, II, “a”, “d” e “f”, VII, “a” e “b”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$41,81, previstas no art. 42, IX e XI, da citada lei, e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros - Helcônio de Souza Almeida, Álvaro Barreto Vieira, Bento Luiz Freire Villa-Nova e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros - Fauze Midlej e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS