

**PROCESSO** - A. I. Nº 299333.0004/08-3  
**RECORRENTE** - EMPÓRIO VITÓRIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0014-01/09  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 01/07/2009

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0170-12/09**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado o crédito do imposto relativo a mercadorias cuja fase de tributação se encontra encerrada. O autuado não faz jus à redução da base de cálculo prevista no artigo 3º-A do Decreto nº. 7.799/00. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0014-01/09) que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 20/06/2008, para exigir ICMS no valor de R\$58.288,42, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a março, maio a outubro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$54.212,87, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte adquiriu mercadorias relacionadas no item 13 do inciso II do artigo 353 do RICMS, medicamentos e outros, de Estado signatário do Protocolo [Convênio] nº 76/94, e responsável pela substituição tributária. O contribuinte entendeu ser devida a redução de 18,53%, prevista no Decreto nº 7799/00, e recalculou o valor destacado em nota fiscal, lançando em outros créditos do livro de apuração o valor que julgava devido.
2. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril a junho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.694,77, acrescido da multa de 60%. Consta que nas notas fiscais anexas foi efetuada a redução da base de cálculo de forma que resultou em uma carga tributária de 12% para todos os itens das notas fiscais. Entretanto os itens com NCM 7306, não consta das hipóteses de redução previstas no artigo 87, VI, do RICMS, portanto, a redução não se aplica nestes casos. Foram recalculados os valores de diferença de alíquota com os itens devidos com redução de 12% e os demais com alíquota normal de 17%;
3. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, no mês de março de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$380,78, acrescido da multa de 60%.

No Recurso Voluntário, a empresa somente se insurge contra a infração apontada como 01 do Auto de Infração, o que restringe o campo da presente lide à mesma.

A JJF, após análise das peças processuais, decidiu pela procedência da autuação ressaltando, preliminarmente, que o autuado impugnou apenas a infração 1 e restou silente quanto às infrações 2 e 3.

Em relação à infração impugnada, foi dito que o cerne da questão residia no fato de se determinar ser ou não cabível a redução da base de cálculo, prevista no artigo 3º-A do Decreto nº 7.799/00. Transcrevendo as disposições do art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, restou entendido de que a sua simples leitura permitia se concluir que a redução da base de cálculo de 18,53%, para fins de antecipação do ICMS, alcança, exclusivamente, as aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, realizadas por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes. No caso em exame, o autuado adquiriu mercadorias relacionadas no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, em Estado signatário do Convênio ICMS 76/94, sendo responsável pela retenção e recolhimento do imposto, o remetente, aliás, como corretamente procedeu. Em assim sendo, não restava dúvida que o procedimento adotado pelo autuado foi irregular, pois em clara inobservância das disposições do art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00.

No que concerne à arguição do autuado da inconstitucionalidade do Decreto nº 7.799/00, era questão que não poderia ser apreciada pelo órgão julgador, em conformidade com as disposições do art. 167 do RPAF/99. Com relação à solicitação de participação da Procuradoria Geral do Estado, foi observado não haver necessidade naquele momento, o que poderá ocorrer no julgamento de segunda instância, consoante o art. 118, II, do RPAF/99, se fosse o caso.

Ao tomar conhecimento da Decisão de 1ª Instância (fls. 90/96), a empresa apresenta Recurso Voluntário contra o Acórdão proferido pela instância de 1º grau. Inicialmente, transcreveu a infração 01 e o entendimento do autuante a respeito da acusação, ou seja, que a redução da base de cálculo equivalente a 18,53% prevista no Decreto nº 7.799/00, supostamente não se aplica ao atacadista baiano quando ele adquire os produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353, do RICMS/97, a contribuintes localizados em estados signatários do Protocolo ICMS 76/94.

Em seguida, afirmou que, mesmo havendo demonstrado os equívocos desta interpretação, a JJF decidiu pela procedência da autuação sob o argumento de que o procedimento adotado pela empresa fora irregular, já que não observou as disposições contidas no art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00. E, quanto a sua arguição de inconstitucionalidade, foi dito ser aquele foro administrativo incompetente para apreciá-la diante das disposições do art. 167, do RPAF/99.

Atacando o mérito da referida infração, sustenta que a interpretação fiscal do art. 3º-A, do Decreto nº 7.799/00, e confirmada pela JJF, esvazia-lhe de sentido e utilidade. Interpreta de que o objetivo do citado decreto é instituir um benefício fiscal aos atacadistas neste Estado. Porém, prevalecendo a interpretação ora combatida, este objetivo se esvai na medida em que o contribuinte, em alguns casos, não poderá beneficiar-se da redução de base de cálculo. *E isto não se dará, frisa, em virtude de considerações à capacidade contributiva, mas apenas em razão da procedência do produto.*

Deixando de lado seu argumento de mérito a respeito da interpretação do Decreto nº 7.799/00, passou a discorrer sobre o seu entendimento quanto à competência deste foro administrativo em discutir e decidir sobre a constitucionalidade, ou não, das leis, na forma prevista no art. 167, do RPAF/99 e diante do entendimento corriqueiro de que somente cabe ao Poder Judiciário apreciar esta constitucionalidade. Disse que o primeiro equívoco estava no desconhecimento do que difere o ato judiciário dos demais. Afirmou que a diferença entre uma Decisão judicial e a de um Conselho de Contribuinte se encontra, apenas, em sua definitividade diante *do princípio da inefastabilidade da apreciação pelo Judiciário de lesão ou ameaça de lesão a direito*. Afirmou que o julgador administrativo deve observar o “quadro constitucional” para interpretar as leis tributárias, *não podendo pressupor uma artificiosa legalidade sem consideração à aquela que é a Lei Maior*. E este entendimento já havia sido expresso deste 1996 pelo Tribunal de Impostos e

Taxas do Estado de São Paulo, por exemplo, e que apresenta consonância com a Lei nº 8.112/90 (art. 116, IV) quando determina que é dever do servidor cumprir as ordens superiores, exceto quando manifestadamente ilegais, já que a análise da ilegalidade não pode prescindir à Constituição, como se o ordenamento jurídico não fosse um todo único e indivisível.

Afora que o referido art. 167 do RPAF/99 é frontalmente contrário aos objetivos da administração, permitindo que questões cheguem ao judiciário, com nefasta consequência à Procuradoria da Fazenda Estadual.

Ressalta de que quanto à inconstitucionalidade em si, ela não faz qualquer sentido em relação aos objetivos pretendidos pelo Decreto nº 7.799/00, nem se coaduna com as limitações constitucionais à competência tributária deferida aos Estados-Membros e Distrito Federal, como dispõe o art. 152 da Constituição da República, ou seja, *“é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”*.

E, a questão, afirma, é justamente esta. Prevalecendo a interpretação dada, o contribuinte baiano atacadista está proibido de adquirir mercadorias de pessoas localizadas nos Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 e se estará ofendendo o art. 152 da Carta Magna que dispõe sobre o princípio da não-discriminação em razão da origem ou do destino dos bens, que inclusive, veda tanto a alteração discriminatória das alíquotas, quanto da base de cálculo. Afora que ao se analisar o princípio da igualdade a questão não é diversa, *uma vez que a essa análise somente interessa como caractere discriminador, em relação aos tributos com finalidades fiscais, a capacidade contributiva dos contribuintes ou essencialidade dos produtos. In casu, o tratamento distinto leva em consideração unicamente a procedência, uma vez que o mesmo produto pode ter ou não o benefício da redução da base de cálculo por contribuinte situado neste Estado da Bahia, em relação ao ICMS pago por antecipação*.

Assim, a solução que harmoniza o princípio federativo e sua vedação à discriminação em razão da origem com a aplicação do Convênio é aquela levada a efeito pelo recorrente. Ou seja, houve a aplicação da regra do Convênio ICMS 76/94 ao ser reduzida a base de cálculo equivalente a 10%, recolhendo-se o imposto antecipadamente. E como este fato não implica que ao recorrente lhe seja negada a aplicação ao art. 3º-A, do Decreto nº 7.799/00 e do art. 152 da Constituição Federal, *procedeu ao estorno e respectiva constituição de crédito fiscal referente à redução da base de cálculo em 18,53%, prevista na legislação, equalizando assim o tratamento tributário dispensado às mercadorias provenientes de Estados signatários do Protocolo nº 76/94*.

Por fim, solicitou a reforma do Acórdão ora combatido e a participação da Procuradoria Fiscal como *“custus legis”*, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária.

A PGE/PROFIS emite Parecer (fls. 103/104), da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, preliminarmente sintetizando a infração e os argumentos expostos pelo recorrente. Disse aquela procuradora de que da análise das peças processuais, percebe que a questão gira em torno da interpretação do art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, que transcreveu. No seu entendimento, a regra nele posta se encontra em consonância com o Convênio ICMS 76/94 que obriga o remetente, localizado em unidade signatária, de reter e recolher o ICMS para o Estado destino. E, no caso concreto, as mercadorias foram remetidas por Estado signatário do referido Convênio, tendo o ICMS sido devidamente recolhido a favor da Bahia, pelo que não resta operação subsequente, nem, tampouco, dever do atacadista aqui localizado em recolher o imposto. Assim, não havendo tal obrigatoriedade, não há que se falar em redução de base de cálculo, não se tratando, portanto, de diferenciação de tributação em razão da origem das mercadorias.

Opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância deste Colegiado e, conseqüentemente, de o desonerar do pagamento do imposto exigido na infração 1 do presente Auto de Infração que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a março e maio a outubro de 2006.

Embora não tenha tratado como preliminar e sim no bojo de sua defesa de mérito, o recorrente alega que a autuação e a Decisão ora recorrida eram inconstitucionais e ilegais, pois contrariavam os princípios constitucionais, inclusive afirma que as determinações do art. 167, do RPAF/99 além de contrariarem os interesses do Estado, não vedam que este foro administrativo aprecie seus argumentos nesta linha de raciocínio.

Neste momento entendo necessária a separação do conceito de inconstitucionalidade e de ilegalidade, pois uma norma pode ser ilegal, embora, necessariamente, não ser inconstitucional. E, nesta linha, é a posição do RPAF/99. No art. 167, expressamente, veda que no foro administrativo não pode haver qualquer discussão a respeito da inconstitucionalidade das leis, pois matéria, inclusive, da competência do Supremo Tribunal Federal. Porém o seu art. 168 estabelece que, havendo matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal deverão ser adotados diversos procedimentos, que indica, ficando o processo administrativo sobrestado até que ocorra, ou não, a modificação ou revogação da lei ou do ato normativo em exame.

Após essas breves palavras, e para saber se existe ilegalidade da norma tributária posta neste Estado, adentro no cerne da questão em combate, ou seja, se o contribuinte atacadista pode aplicar, nas suas aquisições de mercadorias elencadas no item 13, do inciso II, do art. 353, do RICMS/97 com contribuintes localizados em estados signatários do Convênio ICMS 76/94, as determinações do art. 3º-A, do Decreto nº 7.799/00.

Inicialmente ressalto que o Estado, diante de circunstâncias e interesses da sua comunidade, pode particularizar determinados segmentos econômicos. Visando incentivar o comércio atacadista baiano, optou por conceder (outorgar) incentivo fiscal a este segmento econômico, inclusive com redução da base de cálculo do imposto, objetivando baratear seus custos e, conseqüentemente, incentivar o mercado atacadista. Assim, editou o Decreto nº 7.799/00. Diante de tal fato, este incentivo fiscal fica condicionado ao cumprimento prévio de certas condições. Conforme determinações do art. 111 do Código Nacional Tributário – CTN, esta norma deve ser interpretada literalmente.

Afora tal colocação, ainda devem ser consideradas as seguintes situações:

1. a matéria em discussão trata de imposto exigido antecipadamente já que os medicamentos para uso humano estão enquadrados no regime da substituição tributária interna (art. 353, inciso II, item 13, do RICMS/Ba), ou seja, mesmo que não houvesse Convênio, a sua cobrança e recolhimento encerra o ciclo de tributação. Encerrando o ciclo de tributação não há mais o que se falar em pagamento a menos ou a maior do imposto.
2. No caso específico, existe o Convênio ICMS 76/94, cujo Estado de Alagoas (estado do remetente das mercadorias) e o Estado da Bahia são signatários. Neste caso, as determinações legais a serem seguidas são aquelas do art. 370 e 373, do RICMS/97. O referido Convênio, em sua Cláusula Primeira, determina que fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário. Portanto, o autuado não é o responsável tributário pelo recolhimento do imposto e sim o remetente das mercadorias, que assim agiu. Em assim sendo, a fase de tributação encontra-se encerrada, afora que, pelas determinações legais, somente pode ser exigido o imposto do adquirente da mercadoria - não retido pelo remetente - através da atribuição de responsabilidade supletiva, quando esgotadas todas as

possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, na forma do art. 125, inciso II, alínea “i”, item 1, combinado com o seu § 1º, do RICMS/BA.

Diante do exposto, não vejo qualquer ofensa ao princípio da não-discriminação em razão da origem ou do destino dos bens. A legislação baiana não elegeu especificamente o substituto tributário nas operações internas com medicamentos levando em consideração sua atividade econômica ou mesmo a origem dos medicamentos. O inciso II do art. 353 do RICMS/BA atribui tal condição a qualquer contribuinte aqui estabelecido, a menos que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Portanto, o critério eleito pelo legislador baiano para atribuição da condição de sujeito passivo aos contribuintes que comercializem com os produtos elencados nos itens e subitens do inciso II do referido dispositivo – dentre eles o que trata especificamente de medicamentos, não foi em razão da origem ou destino das mercadorias, ou mesmo de sua atividade.

Isso posto, determina o art. 3º-A, do Decreto nº 7.799/00:

*“Art. 3º-A. Nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto (grifo) relativo às operações subsequentes, quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais, a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS poderá ser reduzida em 18,53% (dezoito inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento).”*

De sua leitura juntamente com as considerações acima expostas resta provado que o autuado não é o responsável tributário pelo recolhimento do imposto. A regra do art. 3º-A, do Decreto nº 7.799/00 concede benefício fiscal de redução da base de cálculo utilizada na operação de antecipação do ICMS na aquisição de produtos farmacêuticos quando o atacadista, localizado neste Estado, adquire medicamentos diretamente de industrial cujo estado não seja signatário do Convênio ICMS 76/94, momento em que resta caracterizada a sua sujeição passiva. Sendo benefício fiscal ele deve ser interpretado literalmente, ou seja, este benefício somente se aplica à condição acima indicada. Esta condição não sendo satisfeita, a regra a ser seguida é aquela do art. 61, § 2º, I do RICMS/BA.

Este, inclusive, é o entendimento da Diretoria de Tributação desta Secretaria de Fazenda, conforme Parecer nº 11829/2008, datado de 09/07/2008, cujo teor transcrevo em parte:

*“Ao disciplinar a matéria em comento, o Dec. nº 7.799/00, art. 3º-A assim estabelece expressamente:*

*“Art. 3º-A. Nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes, quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais, a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS poderá ser reduzida em 18,53% (dezoito inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento).”*

*Verifica-se que o benefício aplica-se tão somente às operações em que a distribuidora baiana adquirente for responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes, desde que tais compras tenham sido feitas diretamente de estabelecimentos industriais.*

*Dessa forma, e considerando que ao realizar compras de mercadoria originária de Estado signatário do Convênio 76/94, cujo imposto já vem retido pelo fabricante remetente, encerrando-se a fase de tributação; o adquirente, além de não fazer a antecipação do lançamento do imposto relativo à própria aquisição, não será responsável pela antecipação do imposto relativo às operações subsequentes, como requer o “caput” do art. 3-A do Decreto em comento; o entendimento é no sentido de que, na substituição tributária incidente em tais aquisições, não se aplicará a redução ali estabelecida.”*

Por fim, é vedada a utilização de crédito fiscal de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Assim, os créditos fiscais utilizados pelo autuado são ilegítimos, conforme art. 97, IV “b” e art. 356 do RICMS/97,

Pelo exposto, não percebendo ilegalidade na norma posta, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299333.0004/08-3**, lavrado contra **EMPÓRIO VITÓRIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$58.288,42**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. PGE/PROFIS