

**PROCESSO** - A. I. Nº 207494.0001/08-4  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0308-01/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 07/07/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0185-11/10

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração confirmada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a.1)** NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS. 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 subsistente. **a.2)** NOTAS FISCAIS ESCRITURADAS. Apesar de ter lançado as notas fiscais, não efetuou a devida antecipação do imposto. Infração subsistente. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Erro na aplicação da alíquota, determinação da base de cálculo e apuração do imposto. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Multa parcialmente absorvida pela exigência do imposto referente ao item 2. Incidência da regra do §5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Falta de previsão legal para aplicação da multa percentual, à época, considerando que o imposto foi efetivamente recolhido na saída subsequente das mercadorias. Exigência fiscal insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. 5. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO INTERNA DE SAÍDA PARA subsistente. **b)** OPERAÇÃO PARA CONTRIBUINTE. Est

em outro Estado e sendo contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações interestaduais. Infração subsistente. 6. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO A MAIS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. A apropriação do crédito fiscal foi efetuada a mais do que efetivamente o devido e recolhido por antecipação parcial. Infração subsistente. **b)** FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÃO DE SAÍDA SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução. Não acolhidas as arguições de ilegalidade. Infração subsistente. **c)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU ISENTA. Não cabe a apropriação de crédito relativo às mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição tributária ou isenta. Infração caracterizada. 7. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO E O RECOLHIDO. Divergências comprovadas, não apenas com os dados constantes dos arquivos magnéticos, como também, com a análise do livro Registro de Apuração. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidades para as infrações que foram arguidas. Indeferido pedido de diligência. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JF - através do Acórdão JF nº 0308-01/08 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Omissão de Receitas Tributadas caracterizadas por Notas Fiscais não lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias, e não comprovado os lançamentos na escrita fiscal e contábil, após prazo concedido a empresa. ICMS no valor de R\$ 92.753,64, acrescido da multa de 70%, nos meses de janeiro a dezembro de 2005 e nos meses de janeiro a dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 2 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88. Consta a existência de Notas Fiscais de Transferências de Mercadorias de outras unidades da Federação não registradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias, relativas aos meses de fevereiro e dezembro de 2005 e novembro de 2006. ICMS no valor de R\$ 4.102,6

INFRAÇÃO 3 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, relativo aos meses de janeiro, março maio, agosto e dezembro de 2005, janeiro fevereiro, julho e novembro de 2006. Multa no valor de R\$ 4.195,04;

INFRAÇÃO 4 - multa percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Multa no valor de R\$ 38.001,54, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 5 - efetuou o recolhimento do ICMS a menos por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88. Falta de recolhimento do ICMS por substituição dos produtos constantes das notas com valores zerados nas planilhas fornecidas pela empresa. ICMS no valor de R\$ 288.886,21, acrescido da multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a outubro de 2005;

INFRAÇÃO 6 - utilizou a mais o crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior. Crédito a mais do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL lançados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005. ICMS no valor de R\$ 179.161,11, acrescido de multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 - recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menos por erro na aplicação de alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias por ECF's. ICMS no valor de R\$ 307.289,74, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 8 - recolheu a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menos por erro na aplicação da alíquota nas transferências de mercadorias para outras unidades da Federação. ICMS no valor de R\$ 58.155,40, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de julho a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 9 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. ICMS no valor de R\$ 6.573,13, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 10 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Falta de Antecipação do ICMS nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, referente às notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas. ICMS no valor de R\$ 176.421,96, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 11 - recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro Apuração do ICMS, relativo aos meses de dezembro/2005, julho a dezembro de 2006, no valor de R\$ 182.784,81, acrescido de multa de 60%.

INFRAÇÃO 12 - deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. ICMS no valor de R\$ 14.188,46, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2006;

Em Primeira Instância, o Relator da JJF inicialmente rejeitou as nulidades apontadas pelo Ministério Público, pontuando que a descrição dos fatos e sua capitulação legais foram corretas, os fatos reais e com o direito aplicável, não havendo falta de motivação. Contudo, após a análise dos fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram

finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido cofres da Fazenda Pública Estadual. Pontuou, ainda, que foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e os dados constantes dos Arquivos Magnéticos, enviados pelo contribuinte à SEFAZ, foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme indica os relatórios, às fls. 522 a 525 e cópia do livro Registro de Apuração do ICMS fls. 456 a 517 do PAF. Concluiu, por fim, que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes do processo administrativo fiscal.

Ainda em preliminar, o Relator da JJF indeferiu as solicitações de diligência e perícia apresentadas pelo sujeito passivo, ao argumento de que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, ressaltando que caberia ao autuado demonstrar suas alegações quanto à aplicação indevida da alíquota interna pelos autuantes, ônus que lhe cabe, além da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, assim se pronunciou a JJF para cada infração imputada, em síntese, mantendo-as integralmente:

INFRAÇÃO 1 – Ressaltou o Relator que as alegações de que a falta de registro das entradas de mercadorias não implicam em saídas não tributadas, não podem ser acolhidas, ao argumento de que é irrelevante para essa infração que as mercadorias não registradas tenham ou não efetivamente saído posteriormente, pois foi apurada a falta de registro das mesmas bem como a não contabilização de seus pagamentos, restando, com base no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7014/96, a presunção de omissão anteriormente das saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cujas receitas, delas originárias, serviram para o pagamento das mercadorias correspondentes as notas não registradas, não havendo a previsão legal para o aproveitamento dos alegados créditos. Acrescentou que sendo uma presunção legal relativa, caberia ao autuado elidi-la, o que não ocorreu;

INFRAÇÃO 2 – Neste item, observou a JJF que o autuado adquiriu mercadorias em outras unidades da Federação, cujo imposto correspondente às operações subsequentes deveria ter sido recolhido pelo próprio contribuinte nas condições estabelecida na legislação, em consonância com o teor normativo do art. 371 do RICMS/BA. Observou, ainda, que não cabem as alegações de obscuridade, imprecisão ou dificuldade em conhecer das razões e elementos que resultaram na presente exigência, haja vista às planilhas, às fls. 23 a 28, onde constam, de forma detalhada, os dados e cálculos, bem como os valores reclamados da presente infração;

INFRAÇÃO 3 – Ressaltou o Relator de Primeira Instância que na presente exigência imputa-se multa de 10% sobre as mercadorias não registradas que ingressaram no estabelecimento do autuado, e que a infração está devidamente caracterizada pela falta de escrituração de Notas Fiscais de Transferências de mercadorias no Livro Registro de Entrada do autuado, sendo que a exigência é de escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento, infringido o autuado o disposto no artigo 322 do RICMS/BA, cabendo a multa prevista no art. 42, II, alínea “d” da Lei nº 7014/96;

INFRAÇÃO 4 – Após consignar que a infração se refere à aplicação da multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas, adquiridas para comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal do autuado, afirmou o Relator que não procedem as alegações do autuado, uma vez que o recolhimento do ICMS referente à Antecipação Parcial independe do regime de apuração do contribuinte, conforme prevê o art. 352-A do RICMS/BA, caracterizada a intempestividade no pagamento da antecipação por pagamento posterior nas saídas, a aplicação da multa prevista no art. 4º da Lei nº 7014/96;

INFRAÇÃO 5 – Ressaltou a JJF que os autuantes identificaram, neste item, os valores do ICMS da antecipação tributária, relativo a erros na apuração da base de cálculo, alíquotas e apuração do imposto. Observou que a identificação dos valores do ICMS antecipação tributária das mercadorias constantes das notas fiscais com valores zerados foram extraídos do Livro Registro Entrada de Mercadorias, calculados e escriturados pelo próprio autuado como ICMS Antecipação Tributária, conforme CD-R, constante fls. 270 do PAF. Ressaltou, por fim, que apesar da insurgência do impugnante, o mesmo não apresenta nenhum elemento que descaracterize a imputação quanto à alíquota pertinente às mercadorias ou mesmo em relação aos demais erros de base de cálculo ou apuração do imposto;

INFRAÇÃO 6 – Após consignar que neste item se imputa ao sujeito passivo a utilização de crédito a mais do ICMS concernente à antecipação parcial, ressaltou o Relator que ficou demonstrado que o mesmo lançou crédito a mais no livro Apuração de ICMS, conforme fls. 505, 510 e 515 dos autos, a título de ICMS Antecipado, tendo em vista que nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005 foram apurados os valores de R\$ 150.238,52, R\$ 160.200,61 e R\$ 258.544,35, referentes à ICMS devido por Antecipação Parcial, enquanto que no livro de Apuração do ICMS foram lançados os valores de R\$ 167.986,66, R\$ 286.650,46 e R\$ 297.507,48, respectivamente, caracterizando, desta forma, utilização indevida de crédito de ICMS, conforme detalha os autuantes na informação fiscal. Ressaltou, ainda, que as saídas subsequentes tributadas, não elidem a imputação, pois em razão do crédito utilizado a mais o imposto devido foi recolhido a menos;

INFRAÇÃO 07 – A JJF observou que este item refere-se às saídas de mercadorias promovidas por ECF a consumidor final, de produtos tributados com erro na aplicação da alíquota, onde foi apurado o valor correspondente entre a alíquota correta (estabelecida na legislação vigente indicada no AI) e a alíquota aplicada erradamente pelo impugnante. Observou, ainda, que consta dos Demonstrativos de Auditoria de Saída por ECF- Erro na Aplicação da Alíquota (fls. 56 a 101 do PAF) e CDR (fl. 270 do PAF) o valor do produto, base de cálculo, código e descrição do produto, ao tempo que ressalta que não há o que compensar com as alíquotas relativas às aquisições, conforme alega o autuado, pois os créditos relativos às mesmas já foram apropriados, além de não haver provas nos autos que os produtos são da cesta básica.

INFRAÇÃO 08 – Após observar que a exigência fiscal é resultante das transferências de mercadorias tributadas efetuadas pelo autuado para outras Unidades da Federação com erro na aplicação da alíquota, já que o autuado utilizou a alíquota de 7%, asseverou a JJF que a alíquota correta é de 12% aplicável nas saídas deste Estado para outras unidades da Federação, ao tempo que ressaltou que o autuado não traz elementos que elidam a infração imputada, não havendo, também, o que compensar com as alíquotas relativas às aquisições, pois os créditos relativos às mesmas já foram apropriados;

INFRAÇÃO 09 – Consignou a JJF que neste item imputa-se ao autuado a utilização de crédito de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e isenta, o que é vedado pela legislação, conforme artigo 356 e artigo 97, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA. Ressaltou que diferentemente do que afirma o autuado, suco, salgados a base de batata, ou lustra móveis estão relacionados no rol do artigo 353, pois no mesmo consta no inciso II, item 7, para o período até 30/09/2005, suco de frutas em líquido, industrializado, concentrado ou não; item 29.2, salgados preparados à base de batata e item 16.7.3 – encáusticas e preparações semelhantes, para conservação e limpeza de móveis de madeira, soalhos e de outros artigos de madeira, como produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária, conforme literalmente consignam os autuantes;

INFRAÇÃO 10 – Observou o Relator que ao adquirir as mercadorias, objeto desta infração, em outras unidades da Federação, o imposto correspondente às operações subsequentes deveria ter sido recolhido pelo próprio contribuinte, conforme consta do art. 271 do RICMS/BA, o que efetivamente, não ocorreu, conforme se verifica dos Demonstrativos de Informação Tributária (fls. 167 a 239) e CD-R (fl. 270 do PAF), e que apesar



que efetivamente ocorreram as saídas subseqüentes das mercadorias, alvo da exigência tributária, não havendo, assim, em se falar em cumulatividade do imposto ou dupla tributação;

INFRAÇÃO 11 – O item se refere ao ICMS recolhido a menos, apurado através das diferenças verificadas entre os totais constantes das planilhas apresentadas pela fiscalização escriturados no livro de Apuração e os efetivamente recolhimentos. Informou a JJF que os valores apurados nesta infração foram extraídos das planilhas que o contribuinte elaborou para apurar o ICMS Antecipação Parcial e ICMS Substituição Tributária, confrontados com os valores efetivamente recolhidos e constantes no Sistema de Arrecadação da Sefaz, conforme se pode verificar das cópias dos livros de Apuração do ICMS constante dos autos, concluindo que efetivamente os valores constantes dos Demonstrativos acostados aos autos pelos autuantes são devidos pelo contribuinte;

INFRAÇÃO 12 – O item se refere à falta de estorno proporcional de crédito fiscal do ICMS, relativo a entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram como redução de base de cálculo. Observou a JJF que os autuantes aplicaram o disposto no inciso II, art. 100 do RICMS/BA, o qual dispõe que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive, o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, forem objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução. Ressaltam que a redução da base de cálculo, na verdade, se configura em uma isenção parcial, havendo, assim, de acordo com o art. 175, I do CTN, uma exclusão parcial do crédito tributário, ajustando-se a redução de base de cálculo à dicção do texto normativo inserto no art. 155, §2º, II, “a” e “b” da Lei Maior, e que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, nos termos do art. 67 do RPAF/BA.

Ainda ao final do seu voto o Relator da JJF pontuou que, quanto à arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório, o art. 150, IV da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda, mas que tal dispositivo não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos, não se podendo brigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que trouxe danos ao fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade, além do que não cabe a este órgão julgador competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – às fls. 626 a 657 - onde pede a reforma da Decisão ao tempo que repete literalmente todos os termos da sua Impugnação, ora transcritos:

INFRAÇÃO 1 - Consigna que a infração refere-se à suposta omissão de receitas tributadas caracterizadas por notas fiscais não lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias, e a suposta não comprovação dos lançamentos na escrita fiscal e contábil, apurado através de vias de notas fiscais. Alega que o fato de existirem entradas de mercadorias sem a devida comprovação de sua origem não implica na ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, uma vez que a incidência tributária se dá é na saída da mercadoria do estabelecimento. Entende que legislação considera ocorrido o fato gerador nas entradas de mercadorias somente nas hipóteses dos incisos VIII e XV do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 e dos incisos III, IV e V do § 2º do artigo 1º do seu regulamento, situações que não correspondem ao presente caso, e que, além disso, o agente fiscal calcula o valor do imposto pelo maior valor monetário, desconsiderando que a entrada de mercadoria no estabelecimento gera crédito à impugnante. Assegura, ainda, que a autuação deixou de certificar que o imposto foi pago na saída dos produtos, constatação imprescindível para autuação, eis que o imposto foi pago na saída, não podendo o Estado somente falta de utilização do crédito fiscal.

Argumenta que seria imperioso o levantamento fiscal nos estabelecimento da Impugnante pelo Agente Fiscal responsável, a fim de confrontar os dados lançados em arquivo magnético e aqueles escriturados em livros obrigatórios. Alega que, dessa forma, o agente fiscal deixou de descrever e demonstrar detalhadamente a suposta infração cometida, impossibilitando trazer elementos de argumentação para afastá-la, demonstrando a sua improcedência.

Alega, ainda, que já decidiu reiteradamente o Conselho de Contribuintes deste Estado pela condenação de trabalho fiscal pautado em incerteza e iliquidez do lançamento, passando a reproduzir uma ementa de acórdão sem número.

Assegura, que, diante disso, não há que se falar em omissão de receita, devendo ser a alegada infração afastada, conseqüentemente cancelando-se a presente autuação.

INFRAÇÃO 2 - Observa que o instituto da substituição tributária, no presente caso, trata da venda para clientes não contribuintes do imposto por determinação legal, momento em que deve ser recolhido por antecipação pelo vendedor o ICMS incidente nas operações seguintes, e que, assim, verifica que recolhe, na qualidade de substituta, o ICMS incidente na operação ao consumidor final.

Argúi ser completamente confuso o Auto de Infração, o que impede que a empresa exerça plenamente sua defesa. Assevera que o levantamento é um emaranhado de contas, as quais não guardam nenhuma relação comprobatória entre o trabalho fiscal realizado e a discriminação das mercadorias e das notas fiscais.

Considera ter havido violação do princípio da verdade material, posto que o Auto de Infração não se alicerça em fatos verídicos, mas em deduções infundadas e totalmente incorretas e em cálculos confusos que não podem fazer frente à autuação, requerendo que o item seja julgado totalmente improcedente.

INFRAÇÃO 3 - Aduz que, nesta infração, a fiscalização a autuou por suposta entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Contudo, assim como na infração descrita no item 1, esta deixou de certificar que o imposto foi pago na saída dos produtos do seu estabelecimento, não havendo nenhum prejuízo ao Estado e sim ao contribuinte que deixou de utilizar crédito fiscal; não havendo fato gerador nas entradas, conforme já argumentado, considerando improcedente também esta infração.

INFRAÇÃO 4 – Após aduzir que esta infração se refere exclusivamente à aplicação de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades de Federação adquiridas para comercializar e devidamente registrada na escrita fiscal, argumenta que a acusação fiscal não merece prosperar, eis que fundada em alegações contraditórias, devendo a autuação também no tocante a este ponto ser anulada. Entende que os autuantes admitem que a empresa recolheu o imposto, pois caso não tivesse pago nenhum valor a infração seria por falta de recolhimento do ICMS, havendo, portanto, o recolhimento espontâneo, não podendo ser cobrado multa.

INFRAÇÃO 5 – Após transcrever a infração imputada, argumenta que é a mesma contraditória na medida em que a fiscalização considera um suposto erro de aplicação de alíquota pela empresa, lavrando o Auto de Infração tanto pelo recolhimento a menor como pela falta de recolhimento. Alega, ainda, que os autuantes não identificam quais foram as mercadorias tratadas nas operações autuadas, o que daria azo ao contribuinte para identificar se tais operações são de fato tributadas pela alíquota de 17% ou outra menor. Aduz que, neste item, a fiscalização também deixa de considerar o crédito quando da entrada de mercadoria no estabelecimento.

Argumenta que é importante diligenciar nas dependências do seu estabelecimento para que seja confirmada a operação. Passa a reproduzir ementa sem número de contribuintes do Estado da Bahia. Considera, assim, existir vício insa débitos apenas com o valor do ICMS relativo às saídas.

Infração 06 - Argumenta que o artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, lhe assegura o direito à compensação do valor do imposto cobrado em operações tributadas com o valor devido em sua operação própria, com base no princípio da não-cumulatividade. Aduz que a fiscalização não considerou no seu levantamento fiscal os débitos relativos às operações de saídas das mercadorias, devendo, assim, ser abatido o valor exigido do débito fiscal.

Entende ser imprescindível à elaboração de demonstrativo contendo informações consistentes, comprovando que o contribuinte teria se utilizado de crédito a maior, considerando os saldos credores anteriores, o que, no caso, não foi feito.

INFRAÇÕES 7 e 8 – Diz que as referidas imputações são ilegais e contraditórias, já que a fiscalização atribuiu indistintamente a alíquota de 17% e aplicou esse percentual à base de cálculo das operações, tal como demonstrativo de cálculo, mas olvidou-se de subtrair o montante pago pela empresa naquelas operações pela alíquota menor e que na visão da fiscalização estaria em desacordo com a legislação de regência. Alega que a fiscalização não detalhou a mercadoria adquirida de outro Estado da Federação, bem como não atribuiu o diferencial de alíquota interestadual aplicável à operação (7% ou 12% por exemplo), simplesmente aplicando a alíquota de 17%, como se a parcela integral do imposto coubesse ao Estado da Bahia.

Afirma que o Decreto nº 8.088 de 27.12.2001 reduz a alíquota nas operações internas realizadas com produtos como: *“arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca”*, sofrendo incidência de 7% o valor da operação. Aduz que os autuantes limitaram-se apenas ao dispositivo acima mencionado, aplicando a alíquota de 17% a todas as mercadorias saídas do seu estabelecimento, não distinguindo as mercadorias que estão amparadas pelo artigo 51, inciso I, alínea “a” do Decreto 8.088 de 27.12.2001.

Argumenta que aos produtos integrantes da cesta básica foram concedidos os benefícios fiscais de redução da carga tributária do ICMS nas suas saídas internas, de modo que a incidência final seja equivalente a 7% do valor das mercadorias, bem como o benefício de manutenção integral do crédito de ICMS relativo às entradas dessas mercadorias, o que foi ignorado pela fiscalização. Conclui que não restam dúvidas que a fiscalização pecou por não verificar devidamente os seus documentos fiscais, pois caso tivesse analisado toda a documentação sem dúvida não teria lavrado o Auto de Infração ora impugnado.

Alega que o Julgador limitou-se a afirmar que no havia prova nos autos de que os produtos são de cesta básica, sem qualquer menção ao fato de que a fiscalização aplicou a alíquota de 17% indistintamente, sem subtrair o montante já pago pelo recorrente. Pede a improcedência ou nulidade das referidas infrações.

INFRAÇÃO 09 - Argumenta que as mercadorias adquiridas estavam amparadas por notas fiscais contendo todos os requisitos necessários, para que a fiscalização submetesse os produtos a uma análise de sujeição ou não de recolhimento de ICMS por substituição tributária.

Considera que o artigo 353 do RICMS/BA é taxativo ao enumerar os produtos que estão sujeitos à substituição tributária, mas que numa análise sumária dos documentos fiscais objeto do presente Auto de Infração constata-se que houve recolhimento de produtos que estão sujeitos à substituição tributária, além de produtos que não estão sujeitos à substituição, ou seja, que estão sujeitos à tributação normal, o qual foi devidamente quitado, ao contrário do que fazem crer os autuantes.

Alega que alguns produtos que foram autuados, tais como suco, batata ou lustra móvel não estão relacionados no rol do artigo 353 do RICMS/BA, o que condena o trabalho fiscal, por estar pautado em incerteza e iliquidez do lançamento, pedindo o cancelamento deste item.

Alega, ainda, que a JJF aduziu que tais produtos estariam na substituição tributária até 30/09/2005, mas que na competência 2006 foi considerado o produto “batata pal se salgados à base de batata estavam sujeito a ST apenas até esta da



duto não deveria constar na competência de 2006, fato que por si só demonstra a iliquidez e incerteza alegados acima.

**Infração 10** - Consigna que nessa infração os autuantes apontaram como infringindo o artigo 371, do RICMS/BA, passando a reprodução de seu texto, para concluir que não deveria jamais recolher por antecipação o imposto, ainda mais pela alíquota de 17%, tal como imposta no Auto de Infração, pois a operação seguinte realizada é a saída das mercadorias para consumidor final. Assim, entende que o ICMS sob a alíquota de 7% foi devidamente pago ao Estado de origem pelo fabricante ou vendedor, devendo a empresa, na condição de estabelecimento comercial — supermercado — recolher o ICMS por ocasião das saídas das mercadorias para consumidor final sob a alíquota de 17%.

Argumenta que nessa operação há apenas uma única e última etapa de circulação da mercadoria, para consumidor final, não tendo nenhum sentido obrigar a Impugnante a recolher, por antecipação, o ICMS por substituição tributária. Caso contrário, estaria havendo duplicidade de recolhimento.

Entende que a infração apontada viola frontalmente o princípio da não-cumulatividade insculpido na Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, 1, já que entende que a fiscalização pretende cobrar duas vezes o imposto pela mesma operação, qual seja a operação seguinte de venda ao consumidor final. Além disso, argumenta que sequer poderia considerar a antecipação do imposto a título de diferencial de alíquota de 10%, porquanto não recai na hipótese do artigo 155, §2º, VII, “a” e VIII, por não ser consumidora final da mercadoria adquirida.

Por tais razões, argui que não deve prosperar a infração apontada.

**INFRAÇÃO 11** - Alega o impugnante que a autuação baseou-se exclusivamente em análise de arquivos, que embora seja documento obrigatório a ser preenchido pelos contribuintes desse Estado e que, logicamente, reflete as operações fiscais atinentes ao imposto, no período fiscal, não tem o condão absoluto de fazer provar contrária ao contribuinte, caso seja verificada pela fiscalização fatos que coloquem em dúvida a correta tributação em determinadas operações. Reafirma que imperioso seria o levantamento fiscal no seu estabelecimento, a fim de confrontar os dados lançados em arquivo magnético e aqueles escriturados em livros obrigatórios.

Considera, portanto, haver iliquidez e incerteza do lançamento tributário, requerendo sua anulação.

**INFRAÇÃO 12** - Entende que se deve levar em consideração o artigo 155, 2º, 1 da Constituição Federal que assegura ao contribuinte do ICMS o direito à compensação do valor do imposto cobrado em operações tributadas com o valor devido em sua operação própria.

Argumenta que não há previsão na Constituição Federal e muito menos na Lei Complementar 87/96 de estorno proporcional do crédito na entrada nos casos de redução de base de cálculo, sendo que a legislação pertinente que trata de tal assunto é a estadual, sem supedâneo na Carta Política.

Assevera que não se pode restringir a apropriação do crédito, vez que a redução da base de cálculo não se confunde com isenção ou não-incidência. Apresenta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a redução da base de cálculo do ICMS não configura isenção ou não-incidência, que são as duas únicas hipóteses excluídas do sistema de não-cumulatividade do imposto, ao tempo que alega que mesmo que fosse legítimo o estorno proporcional, não logrou a fiscalização demonstrar no bojo da autuação os parâmetros adotados para a mensuração do valor, ao tempo que requer o cancelamento da referida infração;

Ao final do seu Recurso Voluntário, alega que a exigência da multa representa um verdadeiro excesso de exação, porque pune confisco ter adotado um procedimento absolutamente legítimo, inclusive am

pios constitucionais e legais. Aponta o valor da penalidade aplicada como revelador da medida de confisco.

Acrescenta que a Constituição Federal ao vedar o emprego do confisco tributário (artigo 150, inciso IV), na realidade está impedindo que todo e qualquer ente político, com poder de imposição fiscal emanado da mesma Carta, venha a cobrar tributo ou penalidades (multas), que tenham nítido e ostensivo caráter de confiscar a propriedade privada.

Cita várias decisões do Supremo Tribunal Federal - RTJ (74/320; 78/610; 79/478-490; 96/1354), alegando que este sempre repudiou qualquer tipo de cobrança que tivesse cunho ou caráter confiscatório, mesmo antes da existência do artigo 150, inciso IV, da CF/88, e por fim requer que a penalidade, que reputa excessiva, seja exonerada, a despeito da própria improcedência da autuação.

Protesta pela posterior juntada de provas, bem como requer seja feita diligência no local autuado, caso entenda-se como necessário para a apuração dos fatos ora alegados.

A PGE/PROFIS, através de despacho de fls. 669 e 670, solicita a conversão do processo em diligência para que a Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda reveja o valor do débito relativo à infração descrita no item 07, entendendo que a planilha de fls.56/101 elenca mercadorias pertencentes à cesta básica, ao contrário do afirmado pela JJF.

Submetido o pedido da PGE/PROFIS à apreciação por parte desta 1ª CJF, por unanimidade, às fls. 672, foi deliberado pelo seu indeferimento, tendo em vista a diligência ser desnecessária diante do fato de que o demonstrativo de fls. 56 a 101, elaborado pelos autuantes e relativo à infração descrita no item 7 da autuação, imputa corretamente à alíquota de 7% às mercadorias da cesta básica, conforme legislação pertinente ao período objeto da autuação, ao tempo que se ressaltou que a indicação do percentual de 17% na peça inicial da autuação serviu apenas para fins de adequação ao sistema emissor do Auto de Infração.

Em opinativo conclusivo, a PGE/PROFIS, às fls. 673 dos autos, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ressaltando que assiste razão à Relatora ao indeferir o pedido de diligência, já que foi corretamente aplicada a alíquota de 7%, bem como esclarecido a questão da alíquota de 17% constante na peça inicial da autuação. Pontuou que os argumentos do Recurso são exatamente idênticos aos da defesa, os quais já foram analisados pela Primeira Instância, e que não foi trazida nenhuma nova alegação e nem ter sido atacada a Decisão supostamente recorrida.

## VOTO

Inicialmente devemos consignar que não se encontra no presente lançamento de ofício qualquer mácula que o inquie de nulidade, não estando presentes as hipóteses ensejadoras de nulidade descritas no art. 18 do RPAF/BA, além do que em todas as infrações imputadas encontram-se perfeitamente descritos os elementos valorativos do fato gerador do imposto, quais sejam a base de cálculo e alíquota, devidamente acompanhados dos demonstrativos e planilhas que evidenciam tais elementos, elaboradas com base nos livros e documentos fiscais do próprio sujeito passivo, tornando o Auto de Infração revestido de total liquidez e certeza, ao contrário do que quer fazer crer o recorrente, o que, aliás lhe possibilitou exercer seu amplo direito de defesa, contestando de forma itemizada todas as infrações que lhe foram imputadas.

No pertinente ao pedido genérico de diligência solicitado pelo recorrente, o mesmo não merece guarida, posto que todas as infrações que lhe são imputadas estão amparadas por provas materiais que à saciedade lastreiam o lançamento de ofício, possibilitando ao órgão julgador apreciar suficientemente o Auto de Infração em epígrafe, além do que, se dispusesse de alguma prova documental que elidisse as infrações que lhe foram imputadas, poderia o próprio sujeito passivo anexá-las aos autos, o que não foi feito quando da apresentação do recurso.

Quanto à alegação de que as multas aplicadas são confiscatórias, estas se encontram legalmente previstas na lei ordinária instituidora do ICMS no Estado da Bahia – Lei nº 7.014/96 - diploma legal sob o qual não recai nenhuma pecha de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário, a qual cabe tal apreciação.

Por outro lado, apreciando o mérito das exigências fiscais, constatamos que da análise dos autos e da Decisão recorrida não há reparos a serem feitos no Julgado de Primeira Instância, não merecendo acatamento as razões recursais, exceto quanto às infrações descritas nos itens 3 e 4.

E, de fato, quanto à infração descrita no **item 1** – onde se imputa ao recorrente omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas e não contabilizadas - como bem consignou o Relator da JJF, trata-se de exigência fiscal por presunção legal, nos termos do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, dispositivo que autoriza a presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem o pagamento do imposto, especificamente no caso ora em apreciação, que é a hipótese de existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, ônus do qual não se desincumbiu o sujeito passivo até o presente momento.

**“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, **bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas** ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, **autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.**”* Grifos nossos.

Registre-se que os demonstrativos de fls. 23 a 28 dos autos especificam detalhadamente os documentos fiscais não registrados, que por sua vez encontram-se acostados às fls. 271 a 421. Em verdade, o recorrente não contesta que adquiriu as referidas mercadorias e nem que não efetuou o devido registro das mesmas, mas se limita a alegar que as tributou nas saídas, fato que não elide a exigência fiscal, que, como já explicitado acima, refere-se à presunção legal de que 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. Neste sentido, inclusive, não há que se falar em crédito, como requer o recorrente.

Observamos, entretanto, que ao efetuar o registro das notas fiscais acostadas aos autos às fls. 271 a 421 em sua escrita fiscal, poderá o contribuinte utilizar o crédito fiscal correspondente ao imposto nelas destacado, desde que não haja vedação expressa, através de comunicação extemporânea de crédito, nos termos do art. 101 do RICMSBA, observado o prazo decadencial, nos termos do art. 90 e seguintes do RICMS/BA.

Assim, como o recorrente não apresenta qualquer fato novo ou argumento que possa afastar a exigência fiscal em tela, não trazendo prova de que efetuou o registro das referidas notas fiscais, somos pela manutenção da Decisão recorrida quanto a este item, observando, ainda, que a Decisão apresentada na peça recursal não guarda nenhuma similitude com a presente autuação.

Quanto à infração descrita no **item 2**, que imputa ao recorrente a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 – o recorrente limita-se a negar o seu cometimento, apresentando negativa genérica, desacompanhada de qualquer prova material que pudesse elidir a exigência fiscal, devendo, assim, ser aplicada a regra do art. 123 do RPAF/BA, que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação.

Observe-se que a presente exigência encontra-se devidamente amparada nos autos às fls. 23 a 28, e nos documentos fiscais de fls. 271 a 421 dos autos.

Em relação à infração descrita no **item 3**, que imputa ao recorrente a multa fixa de 10% do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal, relativo aos meses de janeiro, março maio, agosto e dezembro de 2005, janeiro, fevereiro, julho e novembro de 2006, discordamos em parte da Decisão recorrida, pois verificamos que, em relação ao exercício de 2006, relativo às Notas Fiscais nºs 432004 e 432007, exige-se o ICMS por substituição tributária e também a multa de 10% pelo seu não registro. No entanto, como a cobrança da multa em apreço se refere às mesmas notas fiscais objeto da exigência fiscal descrita no item 02, a exigência do imposto absorve a multa ora imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, nos termos do § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, abaixo descrito, restando, assim, Procedente em Parte a referida infração, excluindo-se a multa imputada para estas duas notas fiscais, nos valores respectivos de R\$228,39 e R\$226,15, perfazendo o total de R\$454,54; restando, assim, como devido para o exercício de 2006, o valor de R\$1.890,58, e mantendo-se o valor de R\$1.849,92 para o exercício de 2005, perfazendo como valor total para este item o valor de R\$3.740,50:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO			
D. Ocorrência	D. Vencimento	B. de Cálculo	Multa 10%
31/01/2005	09/02/2005	4.843,36	484,33
31/03/2005	09/04/2005	810,07	81,00
31/05/2005	09/06/2005	769,07	76,90
31/08/2005	09/09/2005	597,27	59,72
31/12/2005	09/01/2006	11.479,72	1.147,97
31/01/2006	09/02/2006	475,86	47,58
28/02/2006	09/03/2006	2.665,00	266,50
31/07/2006	09/08/2006	471,06	47,10
30/11/2006	09/12/2006	15.294,00	1.529,40
TOTAL		37.405,41	3.740,50

*“Art.42 Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa prevista para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.”. Grifos nossos.*

Pertinentemente à infração descrita no **item 4**, que imputa ao recorrente multa percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente - também entendemos que merece modificação a Decisão recorrida.

É que a penalidade foi aplicada relativamente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, quando a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 previa a aplicação de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*”.

Logo, como o mencionado dispositivo legal vigente à época não submetia à referida penalidade a falta de recolhimento tempestivo do ICMS antecipação parcial, não serve ele como fundamento para a multa percentual aplicada.

Também não pode ser imposta a multa de 60% prevista na alínea “f”, do mesmo inciso e artigo, que se aplica “*quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal*”.

É que, no caso em comento, não há exigência de imposto, posto que o próprio autuante afirma que a saída posterior foi tributada normalmente. Assim, se houve tributação das mercadorias, tanto que o tributo não foi lançado – frise-se – descumprimento não está atrelada ao descumprimento da obrigação tributária principal. É procedente a decisão deste item.

Em referência ao **item 5**, neste imputa-se ao recorrente o recolhimento do ICMS a menos por antecipação na apuração dos valores do imposto de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, conforme demonstrativos de fls. 37 a 54 dos autos. Os autuantes explicitam em sua informação fiscal de fls.580 que o contribuinte forneceu planilhas, constante em CD de fls. 270 dos autos, onde nos valores totais mensais não foram computados os valores do imposto referente às notas fiscais que tinham seus valores zerados. Informa, ainda, que a identificação dos valores do ICMS exigido em relação às notas fiscais com valores zerados foram extraídos do próprio livro Registro de Entrada do contribuinte, calculados e escriturados por este.

O recorrente limita-se a alegar que a fiscalização não identifica quais as mercadorias objeto da autuação, para que pudesse verificar a alíquota correta, mas olvida que os autuantes se basearam em elementos extraídos dos seus próprios livros, sendo, assim, inteiramente descabido pedido de diligência nas suas dependências para que seja “*confirmada a operação*” (sic). Quanto à alegação de que os autuantes desconsideraram o crédito nas entradas, também olvidou que a exigência fiscal baseou-se nas planilhas por ela mesma fornecidas à fiscalização em atendimento à intimação de fls. 21 dos autos. Assim, como não apresenta quaisquer fato ou argumento novos que possam afastar a exigência fiscal em tela, a mesma deve ser mantida.

Em relação à infração descrita no **item 6**, onde se imputa ao recorrente a utilização a mais de crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial, a mesma encontra-se devidamente comprovada, visto que o contribuinte efetuou lançamento de valores em seu Registro de Apuração de ICMS, acostado às fls. 505, 510 e 515 dos autos, a maior que o ICMS Antecipação Parcial efetivamente pago nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, nos valores de R\$ 150.238,52, R\$ 160.200,61 e R\$ 258.544,35, respectivamente, enquanto que no referido Livro foram lançados os valores de R\$ 167.986,66, R\$ 286.650,46 e R\$ 297.507,48 respectivamente, caracterizando, desta forma, a utilização indevida de crédito de ICMS, sendo exigida a diferença lançada indevidamente, conforme demonstrativo de fls. 55 dos autos.

É cediço que a regra do art. 93, I-A, do RICMS, abaixo transcrito, possibilita o crédito do valor do imposto antecipado parcialmente, nos termos do art. 352-A. No entanto, no presente caso, o contribuinte creditou-se de valores a título de antecipação parcial superiores ao efetivamente pago, sendo, assim, totalmente procedente a exigência fiscal, não se falando em ofensa ao princípio da não-cumulatividade como quer fazer crer o recorrente:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

***I-A - o valor do imposto antecipado parcialmente, nos termos do art. 352-A, pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime normal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS;”*** Grifos nossos.

Quanto às infrações descritas nos **itens 7 e 8**, onde se imputam ao contribuinte o recolhimento a menos do ICMS em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo que a infração 7 refere-se a saídas de mercadorias por ECF’s e a infração 8 refere-se a transferências de mercadorias para outras Unidades da Federação, melhor sorte não assiste ao recorrente.

A irresignação do recorrente quanto à suposta aplicação indiscriminada da alíquota de 17% para todas as operações não contém consistência jurídica, pois, na verdade, a indicação de tal percentual serve, apenas, para fins de adequação ao sistema emissor do Auto de Infração. Nos demonstrativos de ambas as infrações - fls. 56 a 101 e 101 a 156, respectivamente – os autuantes apontam, explicitamente, a alíquota aplicada pelo recorrente, o imposto recolhido, a alíquota correta e o imposto efetivamente devido, não cabendo, portanto, qualquer alegação de nulidade das referidas exigências fiscais.

Registre-se que o valor encontrado é transportado a título de débito infrações, fazendo o sistema a conta inversa para chegar à base de de uma alíquota de 17%, que, registre-se, ainda, em utilidade apenas



de Infração, mas não se sobrepõe aos referidos demonstrativos. Por outro lado, pode ser verificado nos referidos demonstrativos que os autuantes aplicaram corretamente a alíquota de 7% às mercadorias pertencentes à cesta básica, conforme a legislação pertinente ao período objeto da autuação – de 1º de janeiro a 1º de dezembro de 2001.

Quanto à alegação de que não foram imputados pelos autuantes os créditos devidos, tal não merece guarida, pois os créditos devidos foram devidamente apropriados.

Quanto à infração descrita no **item 9** – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária – inicialmente cumpre esclarecer que a vedação quanto à utilização do crédito relativo à mercadoria desonerada por encerramento de fase de tributação anteriormente ao ingresso no estabelecimento autuado está prevista nos arts. 97, IV e 356, do RICMS, a seguir transcritos:

*“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

*(...)*

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

*b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas ( arts. 356 e 359);”.*

*“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”.*

Com relação às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, a vedação da utilização do crédito decorre da inexistência de um débito subsequente, marca caracterizadora da não-cumulatividade prevista no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal.

A irrisignação do contribuinte centra-se na suposta inclusão indevida, nesta infração, de operações relativas a mercadorias que não estão inseridas na substituição tributária, como, por exemplo, sucos de fruta, batata ou lustra móvel. Sucede que, como bem consignou o Relator da JJF, ao revés do quanto sustenta o sujeito passivo, o suco de frutas estava, até 30/09/2005, no regime da substituição tributária, a teor do art. 353, II, item 7, do RICMS, com a redação vigente à época. O produto lustra móvel, item 16.7.3 – encáusticas e preparações semelhantes, para conservação e limpeza de móveis de madeira, soalhos e de outros artigos de madeira também se encontrava sujeito ao referido regime no período objeto da autuação, encontrando-se no referido regime até hoje. Quanto ao produto batata palha, ao contrário do afirmado pelo contribuinte, o mesmo encontra-se previsto no item 29.2 do art. 353, desde 18/07/00, conforme abaixo transcrito:

*Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

**29 - salgados industrializados (Lei nº 7667/00):**

***Nota: O item 29 com seus itens foram acrescentados ao inciso II do caput do art. 353 pela Alteração nº 17 (Decreto nº 7824, de 17/07/00, DOE de 18/07/00).***

...

**29.2 - salgados preparados à base de batata - NCM 2005.20.00;”** Grifos nossos

Assim, deve ser mantida a exigência fiscal, devidamente consubstanciada nesta qualquer iliquidez ou incerteza como alega o recorrente.

Em relação à infração descrita no **item 10** – falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS – referentes à notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas – o recorrente demonstra completo desconhecimento do instituto da substituição tributária.

É cedido que a cobrança do ICMS através do instituto da substituição tributária, hoje encontra lastro no próprio STF, que admitiu sua constitucionalidade. Assim, na aquisição interestadual de mercadorias sujeitas a tal sistemática de cobrança, não havendo acordo interestadual que preveja a atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento pelo remetente, e sendo o produto sujeito à substituição tributária pela legislação interna, será atribuída tal responsabilidade ao destinatário, que deverá efetuar o recolhimento do imposto devido pela sua operação e pelas operações internas subsequentes, inclusive até o consumidor final.

Portanto, cabe, sim, ao estabelecimento autuado, nas operações objeto da autuação, efetuar o pagamento do ICMS devido por substituição tributária pela sua operação e pelas subsequentes dentro do Estado da Bahia, nos termos do art. 371 do RICMS/BA, que abaixo transcrevemos:

*“Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.”*

Registre-se que o Demonstrativo de Auditoria de ICMS – Substituição Tributária de fls. 167 a 239 dos autos, relaciona todas as Notas Fiscais com as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária que foram objeto desta infração, devendo, assim, ser mantida a exigência fiscal em tela.

Em relação à infração descrita no **item 11** – recolhimento a menos o ICMS em decorrência de desconcontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro Apuração do ICMS – o recorrente limita-se a alegar que a autuação baseou-se em simples análise de arquivo e que deveria ter sido feito um levantamento fiscal no seu estabelecimento, a fim de confrontar os dados lançados em arquivo magnético e aqueles escriturados em seus livros. Ora, olvida o contribuinte que a fiscalização utilizou-se para apurar a infração imputada especificamente de seu Livro Registro de Apuração, acostado aos autos em cópias as fls. 454 a 517, em confronto com as planilhas que elaborou e entregou aos autuantes depois de intimado para tal, conforme demonstrativo de fls. 240 a 242.

Assim, os dados constantes do arquivo magnético foram confrontados com a escrita do próprio recorrente e ainda confrontados com os valores efetivamente recolhidos aos cofres públicos através do Sistema de Arrecadação da SEFAZ, demonstrando recolhimento a menor do que o lançado na sua escrita.

Registre-se, ainda, que a tese recursal voltada contra a utilização dos arquivos magnéticos como base para o procedimento fiscalizatório deve ser repelida, sobretudo porque o sujeito passivo não indicou, especificamente, qualquer equívoco praticado pelo autuante que tenha culminado em exigência superior à efetivamente devida. Assim, como não traz o recorrente qualquer fato ou argumento capaz de elidir a infração que lhe foi imputada, deve a mesma ser mantida.

Por fim, quanto à infração descrita no **item 12** - Falta de estorno proporcional do crédito fiscal relativo a mercadorias cuja saída subsequente ocorreu com redução da base de cálculo – o recorrente apresenta decisões judiciais que não mais refletem a posição majoritária do Poder Judiciário, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

E, de fato, a figura da isenção parcial é reconhecida por doutrina de Miranda e José Souto Maior Borges, não sendo assim inovação

Created with

Sobre o tema assim se manifestou o primeiro: **“...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”**. Já Souto Maior Borges assim se manifesta: **“...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.”**

Como visto, a tese albergada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que a redução de base de cálculo é uma isenção parcial – Decisão plenária no Recurso Extraordinário nº 174.478-2 - Relator Min. Cezar Peluso - ampara-se na melhor doutrina sobre a matéria, pelo reconhecimento por parte dos meios jurídicos da competência dos mestres citados.

Com tal Decisão, consolidou-se a tese já esposada pelo Estado da Bahia, refletida na Lei nº 7014/96, e repetida no RICMS, não havendo mais que se alegar que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas amparadas por redução de base de cálculo não encontra amparo na referida lei ou ainda na Lei Complementar nº 87/96, já que tal exigência tem lastro na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

Por sua vez, assim disciplina a LC 87/96 em seu art. 21, inciso I:

**“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:**

***I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”***

Ainda, com fulcro no referido dispositivo, a Lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia, trouxe determinação semelhante:

**“Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:**

***I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”***

Do exposto, tratando a redução de base de cálculo de desoneração parcial – ou seja, isenção parcial – a regra do RICMS/BA que determina o estorno dos créditos nas operações subsequentes assim beneficiadas, tem lastro nos referidos diplomas legais e na Carta Magna.

Este é o entendimento esposado pela Douta Procuradora Dra. Leila Von Söhsten Ramalho, veiculado no Processo Administrativo de nº 2985750112031, que abaixo transcrevemos:

*“... Assim, da mesma forma que, segundo se depreende das fls. 643, teria c* STF se posicionado no sentido de  
*não haver qualquer descompasso entre a Constituição e lei que estabelece*  
*redução de base cálculo, por entender que este estaria inserido na previsã*  
*estorno de crédito decorrente da isenção, poderia se considerar, também, n*  
*tre a lei e o regulamento que prevê o estorno de crédito pela saída com ba*

*que este estaria, igualmente, englobado na previsão legal genérica de estorno de crédito por força de saída isenta...”.*

Ressalto, ainda, que a Decisão do STF não foi posição isolada, pois algumas decisões já tinham sido proferidas neste sentido, a exemplo das que abaixo transcrevemos:

*“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 substancia 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 Cezar 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).”*

Assim, entendemos deva ser mantida a exigência fiscal em tela, com os fundamentos acima expostos.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida apenas quanto aos itens 03 e 04, para julgar Procedente em Parte o item 3, e Improcedente o item 4, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207494.0001/08-4, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.310.317,11**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 92.753,64, e de 60% sobre R\$1.217.563,47, previstas nos incisos III, II, alíneas “a”, “b”, “d” e inciso VII, alíneas “a” e “b” do art. 42 da Lei 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.740,50**, previsto no inciso IX do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVAL