

A. I. Nº. - 299333.0003/10-9
AUTUADO - PONTUAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - ALAN ROBERTO DIAS
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 01. 09. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0240-01/10

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERNAS. DECRETO Nº 7.799/00. **a)** SAÍDAS PARA CONTRIBUÍNTES COM SITUAÇÃO IRREGULAR NO CADASTRO ESTADUAL. **b)** SAÍDAS PARA NÃO CONTRIBUÍNTES. Infrações não impugnadas. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração acatada. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. A legislação prevê que em cada período de apuração do imposto, não é admitido o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Ficou provado que o autuado se creditou do imposto não considerando a mencionada proporção. O autuado deve obedecer aos limites fixados pelo Decreto nº 7.799/2000, além de atender às exigências do art. 93, § 17 do RICMS/BA, para o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de bens destinados ao seu ativo imobilizado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 19/03/2010, foi constituído crédito tributário representando o ICMS no valor de R\$81.571,79, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007 e janeiro a dezembro de 2008, exigindo o imposto no valor de R\$18.943,65. Consta que se refere à venda de mercadorias para contribuintes com inscrição estadual cancelada no cadastro da SEFAZ/BA;

02 – deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2007 e janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$14.835,08. Consta que se refere à venda de mercadorias para contribuintes com inscrição estadual cancelada;

03 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de utilização indevida base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007 e janeiro a

imposto no valor de R\$28.318,51. Consta que se refere à venda de mercadorias para não contribuintes;

04 – utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, junho e agosto a dezembro de 2007 e janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$19.474,55. Consta que o contribuinte não utilizou o critério da proporcionalidade, conforme estabelece o art. 93, § 17 do RICMS/BA.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 96 a 99, contestando somente a infração 04, tendo em vista que as demais foram objeto de parcelamento.

Aduz que de acordo com os demonstrativos fiscais, se exige o imposto relativo ao estorno do crédito sobre aquisição de bens do ativo permanente, que teriam sido aproveitados em valores maiores que os permitidos na legislação. Realmente, as disposições regulamentares atinentes à matéria dispõem que não se admite o creditamento *“em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período”*.

Ressalta que o autuante se equivocou em relação à proporcionalidade efetuada em seus demonstrativos, quando considerou que as operações de saída abrangidas pela redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/2000 não seriam tributadas, considerando-as com a aplicação do estorno do crédito de ICMS sobre aquisições para ativo permanente na mesma proporção dessas operações.

Alega que não se pode confundir tais operações incentivadas com *“operações isentas ou não tributadas”*, uma vez que naquelas, efetivamente há incidência tributária. Acrescenta que por expressa disposição legal é admissível o aproveitamento do crédito sobre a aquisição de bens para o ativo permanente, nos casos em que as saídas são objeto de desoneração tributária parcial prevista no transcrito art. 6º do mencionado Decreto.

Ressalta que de acordo com a apuração do ICMS anexa, não comercializa mercadorias isentas ou não tributadas, o que torna a autuação improcedente, não havendo dúvida quanto à legitimidade do aproveitamento de créditos procedido pelo contribuinte.

A disposição legal limita o crédito ao percentual de 10% da base de cálculo do imposto constante nos documentos fiscais relativos à aquisição dos bens, porém não exclui a totalidade do crédito das aquisições vinculadas às saídas subsequentes em que houve redução da base de cálculo na conformidade do Decreto 7.799/2000. Como houve aplicação de 12% para aproveitamento do crédito, a limitação a 10% implicaria na necessidade de estornar apenas 16,66% do crédito utilizado, de modo que a planilha fiscal deve ser refeita, julgando-se improcedente a autuação.

Requer que seja acolhida a sua impugnação, a fim de se desfazer os equívocos cometidos pelo autuante. Pleiteia, ainda, o funcionamento no presente processo da Procuradoria Fiscal como *custus legis*, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer esta lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 101 a 104, ressaltando que com observância estrita do devido processo legal, renunciado no Decreto nº 7.629/99, lavrou o Auto de Infração em razão da constatação de prática com efeito redutor na quantificação da obrigação tributária principal relativa ao ICMS.

Contestando as argumentações defensivas atinentes à infração 04, assevera que o Auto de Infração, por si só, é bem elucidativo quanto à descrição da infração, bem como os documentos juntados nos anexos. No entanto, passa a comentar as alegações apresentadas pelo :

Conforme citado pelo próprio autuado, o Decreto nº 7.799/2000, no

operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos no referido diploma legal, ou seja, estabelece um limite máximo, não querendo dizer que o crédito será sempre de 10%, no entanto, deverão ser observadas as regras gerais de utilização de crédito.

Argumenta que as regras para o uso do crédito fiscal relativo à compra de bens destinados ao ativo imobilizado estão previstas no art. 93, § 17 do RICMS/BA, tratando-se de regra geral aplicada a todos os contribuintes, conforme transcreveu. Assim, restando evidente que o crédito fiscal de bens do ativo imobilizado deve ser proporcional às parcelas das saídas tributadas, aplicou a proporcionalidade nas saídas totais, conforme demonstrado no Anexo 4 (fls. 41 a 45).

Acrescenta que, por outro lado, como não há previsão para a manutenção do crédito fiscal, o contribuinte fica impedido de utilizá-lo de forma integral. Observa que o transcrito art. 100, inciso II do RICMS/BA, complementa o entendimento com relação à proporcionalidade do uso do crédito no caso da redução da base de cálculo pelas saídas.

Ressalta que o Supremo Tribunal Federal - STF já se posicionou sobre o tema, através do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 398.337-7 – MG, concluindo que a redução da base de cálculo é equiparada a uma isenção parcial, conforme a ementa que transcreveu e a decisão anexada às fls. 46 a 52 dos autos.

Conclui que não resta nenhuma dúvida de que a desoneração citado pelo autuado, ou seja, a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/2000 é uma isenção parcial, devendo o contribuinte seguir as regras do art. 93 do RICMS/BA. Ressalta que a 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, por unanimidade, julgou procedente o Auto de Infração nº 299333.0050/09-3, que trata da mesma matéria.

Sugere a procedência total do Auto de Infração.

Consta às fls. 107 a 109, extrato do SIGAT/SEFAZ, referente ao parcelamento parcial do débito consignado no Auto de Infração.

VOTO

Saliento que o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, tendo o sujeito passivo demonstrado perfeito conhecimento das infrações.

Observo que o Auto de Infração é composto por quatro imputações, das quais o contribuinte acatou expressamente as infrações 01, 02 e 03, o que significa que não existe lide a respeito dessas imposições tributárias. As infrações 01 e 03 correspondem à utilização indevida da redução da base de cálculo do ICMS prevista no Decreto nº 7.799/2000, no primeiro caso em relação às operações de vendas de mercadorias para contribuintes em situação irregular no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, enquanto que o seguinte se refere às vendas para não contribuintes do imposto. Já a infração 02 trata da falta de retenção e consequente recolhimento do tributo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes em situação irregular no cadastro estadual.

Considerando, ademais, que a apuração dos valores exigidos se encontra devidamente apontada nos respectivos demonstrativos, as exigências em questão se encontram devidamente caracterizadas.

No que se refere à infração 04, vejo que a acusação correspondeu à ICMS relativo à entrada de bens destinados ao ativo imobilizado, tendo

de valor superior ao permitido pela legislação, por não utilizar o critério da proporcionalidade previsto no art. 93, § 17 do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97).

Verifico que o autuado pautou a sua impugnação, alegando que não se pode confundir as operações beneficiadas com redução da base de cálculo com as operações isentas ou não tributadas, tendo em vista que, no seu entender, as primeiras efetivamente são tributadas, enquanto que as outras não seriam.

Assevero que a exigência fiscal aqui em discussão tem total pertinência, estando a prática da irregularidade configurada no art. 93, § 17 do RICMS/BA, que determina expressamente que a apropriação do crédito fiscal relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, deve ser efetuada com base na proporcionalidade das operações de saídas e prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas e prestações efetuadas no mesmo período. Em complemento, o art. 100, inciso II do mesmo diploma regulamentar estabelece que o contribuinte deverá estornar proporcionalmente os créditos fiscais quando as mercadorias ou serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente amparada por redução da base de cálculo.

Saliento que tais disposições verificadas no Regulamento do ICMS da Bahia guardam perfeita consonância com o quanto estatuído na Lei nº 7.014/96, através do art. 30, inciso I, o qual tem o mesmo significado do art. 21, inciso I da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que o sujeito passivo deve efetuar o estorno do imposto de que tiver se creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou de prestação de serviço não tributada. Acrescento que tal previsão está em conformidade com o § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que determina que a isenção ou não-incidência do tributo não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e resultará na anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Quanto à questão ventilada pelo impugnante, de que a redução da base de cálculo não se trata de isenção, realço que esse tema já foi tratado pelo Supremo Tribunal Federal - STF -, quando, através da sua 2ª turma, nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento, no Recurso Extraordinário nº 174.478-2, adotou o entendimento de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinariamente no conceito de isenção parcial.

No que concerne ao pleito do contribuinte no sentido de que o processo fosse encaminhado à Procuradoria Fiscal, para que esta se pronunciasse a respeito da questão aqui debatida, funcionando como fiscal da lei, ressalto que tal solicitação não se faz necessária, haja vista que conforme pode-se verificar no Acórdão emanado da Câmara Superior deste CONSEF, de nº 0031-21/09, por meio de Recurso Extraordinário, a Procuradoria do Estado da Bahia através da Procuradoria Fiscal - PGE/PROFIS -, manifestou seu entendimento a respeito do tema, ao discutir decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que julgara improcedente infração referente à falta de estorno proporcional do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes tiveram redução de base de cálculo.

E na referida manifestação foi pontuado que a decisão da 2ª CJF contrariara o disposto na Constituição Federal, bem como teria ido de encontro ao posicionamento pacífico do Supremo Tribunal Federal sobre a natureza jurídica da redução de base de cálculo; que se encontrava equivocada por ter se sustentado na conclusão de que a redução de base de cálculo não estaria prevista entre as opções estabelecidas pelo constituinte para o estorno de crédito, que se referem às hipóteses de isenção e não-incidência; que essa tese não se lastreia em base verdadeira, pois os posicionamentos tomados no STF indicam o contrário, considerando como uma espécie de isenção parcial do imposto; e que a previ tributária do Estado da Bahia decorre diretamente do próprio texto cor

E por transparecer uma clareza insofismável, faço questão de trazer à colação, trecho do voto proferido pela Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, no mesmo Acórdão acima referido, cuja decisão restabeleceu a procedência da exigência tributária:

“A figura da isenção parcial repudiada pelo recorrido é de fato reconhecida por doutrinadores de renome, como Pontes de Miranda e José Souto Maior Borges, não sendo assim inovação no mundo jurídico-tributário. 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, citada pela PGE/PROFIS, 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, não merecendo guarida a insinuação de que o entendimento exposto pela Corte Suprema tenha tido cunho político.

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 instituída 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 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...”.

Assim, concluo pela manutenção integral da exigência fiscal consubstanciada na infração 04.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299333.0003/10-9**, lavrado contra **PONTUAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$81.571,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alíneas “a”, “e” e “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR