

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 115484.0001/07-0
<b>RECORRENTE</b>	- COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0164-02/08
<b>ORIGEM</b>	- IFEP COMÉRCIO
<b>INTERNET</b>	- 22/07/2011

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0198-12/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento. Adequação da multa indicada para a prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7.014/96. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) OPERAÇÕES SUBSEQUENTES ISENTAS DO IMPOSTO. O critério da não-cumulatividade se traduz nestes termos: do tributo devido nas operações ou prestações realizadas pelo contribuinte (débito fiscal), deve-se abater o montante do imposto pago nas operações ou prestações (crédito fiscal). Obviamente, se nas operações ou prestações anteriores não houve pagamento do imposto, não há fundamento jurídico para que o contribuinte faça qualquer abatimento a título de crédito, a menos que norma expressa, de natureza excepcional, autorize tal crédito, a título de estímulo ou incentivo, como no caso dos chamados “créditos presumidos” (créditos outorgados). Por outro lado, se na aquisição de determinada mercadoria há incidência do imposto, mas as operações subsequentes são isentas, é também ilegítimo o crédito. Mantido o lançamento. b) AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A vedação do crédito neste caso tem previsão expressa: RICMS, art. 356. Mantido o lançamento. c) SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. Os créditos dos serviços de comunicação somente podem ser utilizados quando os serviços utilizados se referirem à futura execução de serviços da mesma natureza ou quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais (RICMS, art. 93, II-A, “a”), sendo que, nas demais situações, os créditos dos serviços de comunicação só podem ser utilizados de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000 e a partir de 1º de janeiro de 2011 (RICMS, art. 93, II-A, “b”). Quanto a decidir se a legislação infraconstitucional poderia ou não modificar, restringir ou condicionar direito previsto na Constituição, este Órgão não tem competência para apreciar tal matéria. Mantido o lançamento. d) BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO INTEGRAL. A legislação prevê o crédito relativo a bens do ativo permanente, porém sua utilização não pode ser feita de uma só vez, mas sim de forma parcelada, à

razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês. Mantido o lançamento. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE E A USO OU CONSUMO. Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento. 5. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. Infração demonstrada nos autos. Após diligência, ficou patente que o contribuinte adotou uma redução de base de cálculo sem previsão legal. Mantido o lançamento. Não acatada as preliminares de nulidade suscitadas nas infrações 1 e 8. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria quanto à infração 1 e não unânime em relação à infração 8. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração com exigência inicial de R\$672.132,60 em razão de descumprimento de obrigações principal e acessória, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “a”, “d” e “f”; VII, “a”; e XIV, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 26/04/2007 decorre de nove infrações e, à exceção da de nº 9, todas as demais são objeto do Recurso voluntário, como segue:

**Infração 1** - recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota, sendo lançado imposto no valor de R\$1.319,49, com multa de 60%;

**Infração 2** - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com não-incidência do imposto – crédito utilizado nas aquisições de leite líquido, cujas saídas subsequentes são isentas e o imposto é diferido na indústria –, sendo lançado tributo no valor de R\$80.010,59, com multa de 60%;

**Infração 3** - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de mercadorias cujo imposto foi pago pelo regime de substituição tributária, sendo lançado tributo no valor de R\$26.500,66, com multa de 60%;

**Infração 4** - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à utilização de serviço de comunicação não vinculado a fatos subsequentes tributáveis pelo imposto, sendo lançado tributo no valor de R\$1.148,25, com multa de 60%;

**Infração 5** - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de bens destinados a integrar o ativo permanente da empresa (utilização integral), sendo lançado imposto no valor de R\$12.090,12, com multa de 60%;

**Infração 6** - falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente e a bens de uso ou consumo, “vez que o autuado calcula desta forma e não traz nenhum prejuízo aos cofres da Fazenda Pública Estadual” [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$468,39, com multa de 60%;

**Infração 7** - recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], sendo lançado imposto no valor de R\$454.627,68, com multa de 60%;

**Infração 8** - falta de recolhimento de ICMS referente a operações realizadas com redução indevida da base de cálculo do imposto, por não atender a requisitos previstos na legislação para “concessão de benefício especial e todos os critérios pre-estabelecidos para a usufruição do citado regime especial” [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$94.907,42, com multa de 60%;

Da apreciação dos argumentos defensivos do autuado e das contrarrazões do fiscal autuante, a 2ª JF, à unanimidade, decidiu pela procedência parcial da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

(...)

*“A defesa suscitou preliminar questionando a descrição das infrações 1ª, 3ª, 5ª, 6ª e 8ª, reclamando que o agente fiscal deixou de detalhar e demonstrar de forma clara o teor das imputações. Explicita as imperfeições da autuação. Reclama que tais irregularidades denotam iliquidez e incerteza.*

*Tendo em vista as alegações do autuado quanto ao prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, e considerando-se que os demonstrativos fiscais contêm apenas a assinatura da auditora, não constando que tivessem sido fornecidas cópias dos mesmos ao sujeito passivo, e que, de acordo com o recibo à fl. 34, não consta a identificação da pessoa a quem foi entregue o CD com os arquivos magnéticos dos demonstrativos, planilhas ou termos elaborados pela fiscalização, foi determinada a remessa dos autos à repartição de origem para que fosse feita a entrega daqueles elementos ao contribuinte e que se reabrisse o prazo de defesa (30 dias).*

*O autuado teve à sua disposição, portanto, elementos suficientes para defender-se.*

*Considero superada a preliminar.*

*O lançamento do item 1º diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota.*

*O autuado reclama que a auditora descreveu o fato de forma contraditória, pois, embora fale de “recolhimento a menos”, apurou a falta de recolhimento “total” do imposto. Também reclama que, apesar de terem sido juntadas aos autos cópias das Notas Fiscais, a autuante deixou de indicar quais as mercadorias objeto da autuação.*

*Os demonstrativos fiscais do item 1º são auto-explicativos (fls. 56-57). Foram entregues cópias dos demonstrativos ao sujeito passivo, reabrindo-se o prazo de defesa. Se havia algum erro, cabia ao contribuinte apontar. Como isto não foi feito, concluo que os cálculos estão corretos.*

*Mantenho o lançamento do item 1º.*

*O item 2º refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com não-incidência do imposto. Consta no Auto que foi utilizado crédito nas aquisições de leite líquido, cujas saídas subsequentes são isentas e o imposto é diferido na indústria.*

*Na defesa inicial, o autuado alegou que o ICMS é um tributo não cumulativo, e que a base de cálculo desse tributo é o valor da operação mercantil. Diz que no caso do item 2º não foi observado o capítulo do regulamento que cuida das operações com leite, onde são disciplinadas as hipóteses de isenção e de diferimento. Comenta que a isenção implica a não exigibilidade do tributo, ao passo que o diferimento adia o pagamento, de modo que cabe ao comprador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto diferido, e, em tal situação, o contribuinte pode creditar-se do imposto ao escriturar a nota de entrada da mercadoria, uma vez que o tributo deverá ser recolhido na saída, haja vista o critério da não-cumulatividade previsto na Constituição. Argumenta que, como o leite líquido tem o imposto diferido na indústria, nos termos do art. 466 do RICMS, foram lançados os créditos fiscais os valores referentes ao imposto que seria recolhido posteriormente. Aduz que o seu estabelecimento atua como varejista. Transcreve a regra do art. 465 do regulamento, que especifica as hipóteses de isenção de leite pasteurizado com destino a consumidor final. Conclui sustentando que, com base nos dispositivos regulamentares apontados, as operações da empresa foram realizadas de forma regular, não sendo possível questionar a origem dos créditos do imposto.*

*Na segunda defesa, o autuado alegou que o enquadramento legal feito no Auto de Infração em nada se relacionam com o fato narrado, impedindo o exercício da defesa. Aduz que o cálculo do imposto é confuso.*

*O critério da não-cumulatividade se traduz nestes termos: do tributo devido nas operações ou prestações realizadas pelo contribuinte (débito fiscal), deve-se abater o montante do imposto pago nas operações ou prestações (crédito fiscal). Obviamente, se nas operações ou prestações anteriores não houve pagamento do imposto, não há fundamento jurídico para que o contribuinte faça qualquer abatimento a título de crédito, a menos que norma expressa, de natureza excepcional, autorize tal crédito, a título de estímulo ou incentivo, como no caso dos chamados “créditos presumidos” (créditos outorgados). Por outro lado, se na aquisição de determinada mercadoria há incidência do imposto mas as operações subsequentes são isentas, é também ilegítimo o crédito.*

*Quanto à alegação de que o enquadramento legal feito no Auto de Infração em nada se relacionam com o fato narrado, observo que o fato descrito no item 2º foi enquadrado nos arts. 97, I, e 124 do RICMS. O art. 97, I, “a”, prevê que o contribuinte não pode creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, quando a operação ou*

*prestação subsequente não for tributável. Por seu turno, o art. 124 fixa os prazos em que o imposto deve ser recolhido. Por conseguinte, o enquadramento está correto.*

*Ainda com relação ao item 2º, a defesa transcreveu o art. 465 do RICMS, para fundamentar o seu pleito. Ocorre que o que esse artigo prevê – isenção do imposto nas operações com leite – é precisamente o contrário do que pretende a defesa, tendo em vista que, se as operações subsequentes são isentas, a legislação veda o crédito das operações anteriores que porventura tenham sido tributadas (RICMS, art. 97, I, “a”), tomando por referência regra expressa do texto constitucional (art. 155, § 2º, II, “a”).*

*Quanto à alegação de que o ICMS seria diferido, cumpre observar que o art. 466 do RICMS, citado pela defesa, prevê o diferimento nas saídas de leite fresco, pasteurizado ou não, destinado a estabelecimento industrial. Considerando-se que o estabelecimento do autuado funciona como centro distribuidor de mercadorias para supermercados, e não como estabelecimento industrial, não vejo como essa regra possa ter pertinência com a situação em exame.*

*A defesa alega que o cálculo do imposto foi feito de forma confusa. Não me parece razoável essa alegação, pois os demonstrativos fiscais do item 2º são claros (fls. 58/60).*

*Mantenho o lançamento do item 2º.*

*Com relação ao item 3º – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de mercadorias cujo imposto foi pago pelo regime de substituição tributária –, o autuado alega que ser bastante genérica a acusação. Os demonstrativos fiscais (fls. 61/64) especificam as mercadorias. O autuado recebeu cópia. Foi reaberto o prazo de defesa. Se havia alguma mercadoria que não integra o rol do art. 353 do RICMS, caberia à defesa apontar o equívoco da autuação. A vedação do crédito neste caso tem previsão expressa: RICMS, art. 356.*

*Mantenho o lançamento do item 3º.*

*No item 4º o autuado é acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à utilização de serviço de comunicação não vinculado a fatos subsequentes tributáveis pelo imposto.*

*Na primeira defesa o autuado argumenta que, sendo a sua empresa contribuinte de fato e de direito do ICMS, tem direito ao crédito do imposto nas aquisições de serviços de comunicação, por se tratar de um tributo não cumulativo, conforme prevê a Constituição. Sustenta que o princípio da não-cumulatividade é soberano e se aplica indistintamente e de maneira obrigatória a todos os Estados, que devem reproduzi-lo e aplicá-lo integralmente, por constituir uma garantia para os contribuintes.*

*O inciso II do art. 93 do RICMS, em sua redação original, com base na Lei nº 7.014/96, que por sua vez tinha por fundamento a Lei Complementar nº 87/96 e a Constituição, previa, sem restrições, a partir de 1º de novembro de 1996, o crédito do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de serviços de comunicação tomados.*

*Embora a Constituição não tenha sido modificada, foram introduzidas alterações na lei complementar e por consequência na lei estadual e no RICMS prevendo que, a partir de 1º de janeiro de 2001: a) os créditos dos serviços de comunicação somente podem ser utilizados quando os serviços utilizados se referirem à futura execução de serviços da mesma natureza ou quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais – RICMS, art. 93, II-A, “a”; b) nos casos de serviços de comunicação utilizados por outros estabelecimentos não indicados no tópico anterior, os créditos dos serviços de comunicação só podem ser utilizados de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000 e a partir de 1º de janeiro de 2011 – RICMS, art. 93, II-A, “b”.*

*Quanto a decidir se a legislação infraconstitucional poderia ou não modificar, restringir ou condicionar direito previsto na Constituição, este Órgão não tem competência para apreciar tal matéria.*

*Relativamente à demonstração do débito, o autuado, na segunda defesa, reclama que a planilha fiscal tem três linhas, com descrição de “produto genérico alíquota 25”. Protesta que, com uma descrição nesses termos, a empresa não pode defender-se, por não saber a qual produto se refere o Auto, afrontando os princípios da ampla defesa e do contraditório.*

*De fato, no demonstrativo à fl. 75 a mercadoria é descrita como “Produto Genérico Alíquota 25”. No entanto, chamo a atenção para as peças às fls. 11 e 13, em que a auditora intimou a empresa no sentido de detalhar de forma inequívoca o conteúdo dos registros constantes nos arquivos magnéticos, corrigindo os termos “produto genérico”. No “e-mail” (correio eletrônico) impresso à fl. 21, consta que a auditora relembrou ao preposto da empresa que os termos “produto genérico” continuavam aparecendo nos arquivos magnéticos. A empresa, no ofício anexo às fls. 28-29, atribui o aparecimento da referida expressão a uma falha no seu sistema de informatização. Fala das medidas adotadas para sanar o problema. Por conseguinte, a designação “produto genérico” é atribuída pela própria empresa.*

*Considero caracterizada a infração objeto do item 4º. Mantenho o lançamento.*

*O item 5º refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de bens destinados a integrar o ativo permanente da empresa (utilização integral).*

*Na primeira defesa o autuado reclamou não ser possível saber quais as mercadorias que teriam sido destinadas ao ativo imobilizado. Na segunda defesa, alegou que, não obstante o regulamento baiano vedar o crédito relativo a bens destinados ao ativo permanente, a Lei Complementar nº 87/96 prevê o crédito relativo à entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente, vindo depois a Lei Complementar nº 102/00 a disciplinar procedimento específico nesse sentido.*

*Analiso primeiro a questão da identificação dos bens. No demonstrativo à fl. 79 as mercadorias são descritas como “Produto Genérico Alíquota ...”. Note-se que, de acordo com as peças às fls. 11 e 13, a auditora intimou a empresa no sentido de detalhar de forma inequívoca o conteúdo dos registros constantes nos arquivos magnéticos, corrigindo os termos “produto genérico”. No “e-mail” (correio eletrônico) impresso à fl. 21, consta que a auditora lembrou ao preposto da empresa que os termos “produto genérico” continuavam aparecendo nos arquivos magnéticos. A empresa, no ofício anexo às fls. 28-29, atribui o aparecimento da referida expressão a uma falha no seu sistema de informatização. Fala das medidas adotadas para sanar o problema. Por conseguinte, a designação “produto genérico” é atribuída pela própria empresa.*

*Quanto ao direito ao crédito relativo a bens do ativo permanente, o RICMS, a lei estadual e a lei complementar (LC 87/96) prevêem o crédito, porém determinam que sua utilização não pode ser feita de uma só vez, mas sim de forma parcelada, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês.*

*Mantenho o lançamento do item 5º.*

*O item 6º diz respeito à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente e a bens de uso ou consumo.*

*Na primeira defesa o autuado alegou que foram desconsiderados os valores pagos em relação à alíquota aplicada pela empresa, aplicando-se a integralidade da alíquota de 17%. Na segunda defesa reclama que a auditora, ao descrever o fato no Auto, declarou que a maneira como a empresa calcula a diferença de alíquotas não traz nenhum prejuízo aos cofres públicos.*

*Em parte o autuado tem razão ao alegar que, ao calcular a “diferença de alíquotas”, a auditora aplicou a “integralidade da alíquota de 17%”. De fato, se está sendo cobrada a “diferença” de alíquotas, não pode tal diferença ser de 17%. No corpo do Auto de Infração (fl. 2) foi consignada a alíquota de 17%, quando na verdade deveria constar apenas o percentual representativo da diferença de alíquotas (alíquota interna menos alíquota interestadual do Estado de origem das mercadorias). Esse vício ocorreu por não ter sido observada a regra do art. 39, IV, “c”, do RPAF, segundo a qual no Auto somente deve ser indicada a alíquota do imposto quando houve uma alíquota a ser aplicada, de modo que, quando for o caso, deve ser indicado simplesmente o percentual de cálculo do tributo (atente-se para a expressão “quando for o caso”, da referida alínea “c”). Não custa dizer que alíquota não é sinônimo de percentual. O vocábulo “alíquota” encerra um conceito jurídico.*

*Esse vício, contudo, não implica nulidade do procedimento, haja vista que nos demonstrativos fiscais está claro que foi cobrada a diferença de alíquotas – houve um erro apenas de forma, pois no demonstrativo fiscal o cálculo foi feito corretamente.*

*Resta a questão relativa à expressão “vez que o autuado calcula desta forma e não traz nenhum prejuízo aos cofres da Fazenda Pública Estadual”. Tendo em vista que a auditora se referiu ao cálculo feito “desta forma”, sem dizer qual seria a forma, os autos foram remetidos em diligência a fim de que a auditora explicasse qual a forma adotada pelo contribuinte. Na mesma diligência, em face do juízo emitido pela auditora ao dizer que a forma como o contribuinte calcula a diferença de alíquotas “não traz nenhum prejuízo aos cofres da Fazenda Pública Estadual”, foi solicitado que ela explicasse a razão de estar sendo lançado o tributo, já que a forma como o contribuinte calcula a diferença de alíquotas não traz prejuízo aos cofres públicos.*

*Pelas explicações prestadas, concluo que a nobre auditora se expressou mal, primeiro ao se referir a ao cálculo feito “desta forma”, sem dizer qual seria a forma, e segundo ao dizer que não haveria prejuízo aos cofres públicos. O que ela quis dizer foi que, quando o contribuinte eventualmente calcula o imposto e lança no livro de apuração, mistura as aquisições de bens de uso ou consumo com bens destinados ao ativo imobilizado, e, como o critério de cálculo da diferença de alíquotas é o mesmo tanto em se tratando de materiais de uso e consumo quanto em se tratando de bens do ativo imobilizado, a forma como o contribuinte procede não acarreta falta de pagamento do tributo. Atendendo à diligência, a auditora esclareceu que o que motivou o lançamento do item 6º foi o fato de o contribuinte deixar de recolher o imposto ou de proceder ao recolhimento a menos, conforme consta nos títulos do anexo VII à fl. 80 e planilhas às fls. 81/90.*

*O contribuinte foi intimado dos esclarecimentos prestados pela auditora.*

*Considero atendidos os princípios do contraditório e da ampla defesa.*

*A infração está demonstrada nos autos.*

*Mantenho o lançamento do item 6º.*

*O lançamento do item 7º refere-se a recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” – leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS (os anexos referidos não enquadram mercadorias no regime de substituição – apenas especificam as MVAs aplicáveis no cálculo do imposto a ser antecipado).*

*Na primeira defesa, o autuado alega que algumas mercadorias objeto da autuação não estão sujeitas à substituição tributária. Nota que o rol indicado no art. 353 do regulamento do imposto é taxativo. Quanto às mercadorias realmente enquadradas no regime de substituição, alega que bastaria uma simples análise das guias anexas à defesa para que ficasse evidente que o tributo devido fora recolhido espontaneamente. Na segunda defesa, alega que a acusação é bastante genérica. Diz que se trata da venda para clientes não contribuintes do imposto por determinação legal. Reclama que a auditora fez um pequeno apanhado de bens e informou que houve creditamento do ICMS pago a título de substituição tributária. Diz que o lançamento é confuso, impedindo a ampla defesa, pois descreve infração muito genérica, sem qualquer comprovação, apresentando um emaranhado de contas, sem fazer qualquer relação comprobatória do trabalho fiscal realizado. Comenta os critérios que a seu ver devem ser observados pela autoridade fiscal no lançamento. Prossegue dizendo que, apesar de haver pago todas as obrigações, principalmente em relação ao item 7º, alguns produtos não estão sujeitas à substituição tributária, uma vez que o rol constante no art. 353 do RICMS é taxativo.*

*Os demonstrativos fiscais (fls. 91/132) especificam as mercadorias. O autuado recebeu cópia. Foi reaberto o prazo de defesa. Se havia alguma mercadoria que não integra o rol do art. 353 do RICMS, caberia à defesa apontar o equívoco da autuação.*

*Mantenho o lançamento do item 7º.*

*Já no item 8º, o lançamento refere-se à falta de recolhimento de ICMS referente a operações realizadas com redução indevida da base de cálculo do imposto, por não atender a requisitos previstos na legislação para “concessão de benefício especial e todos os critérios pre-estabelecidos para a usufruição do citado regime especial” (sic).*

*O autuado protesta que não foram indicadas as mercadorias que não estão sujeitas à redução da base de cálculo, bem como qual seria o regime especial, ficando por isso a empresa impossibilitada de se defender de forma condizente.*

*Tendo em vista que na descrição dos fatos a auditora se refere ao “citado regime especial”, sem que tivesse havido citação a qualquer regime, o processo foi remetido em diligência para que a autuante explicasse qual o regime especial a que foi feita alusão e para que juntasse cópia do aludido regime. Na mesma diligência, considerando-se a forma vaga como foi feita a indicação do enquadramento legal (note-se a expressão “a depender da hipótese ou da operação, a serem especificados”), foi solicitado que a auditora indicasse quais os dispositivos legais ou regulamentares infringidos.*

*Pelas explicações prestadas pela nobre auditora, fica claro que ela se expressou mal ao se referir ao “citado regime especial”. Na verdade, não há regime especial algum, e o autuado não indicar em que se baseia quando emite suas Notas Fiscais com redução de base de cálculo, uma vez que não desfruta de nenhum benefício fiscal, não é atacadista para usufruir os benefícios do Decreto nº 7799/00, não aplica um percentual uniforme para calcular o imposto com redução de base de cálculo, e não faz alusão a nenhum decreto nem lei que o ampare.*

*Com relação aos dispositivos legais ou regulamentares infringidos, a auditora explica que, como o autuado não indica em que se baseia para usufruir o benefício da redução da base de cálculo, não há como informar qual seria o dispositivo legal que foi infringido, sendo certo apenas que, não havendo amparo legal para a fruição de qualquer benefício, a sua utilização configura infração pelo menos aos arts. 11, 87, incisos VII, XXI, XXVIII, II e XIII, e 124 do RICMS.*

*O contribuinte foi intimado dos esclarecimentos prestados pela auditora.*

*Considero atendidos os princípios do contraditório e da ampla defesa.*

*A infração está demonstrada nos autos – demonstrativos às fls. 147 e seguintes. Após diligência, ficou patente que o contribuinte adotou uma redução de base de cálculo sem previsão legal.*

*Mantenho o lançamento do item 8º.*

*No caso do item 9º, trata-se de duas multas aplicadas por extravio e falta de apresentação do livro de registro de utilização de documentos fiscais e termos de ocorrências – uma de R\$140,00 e outra de R\$920,00.*

*Não me foi possível descobrir, contudo, a razão e o fundamento da primeira multa, de R\$140,00. No art. 42, XVIII, da Lei nº 7.014/96, é prevista a multa de R\$ 140,00, porém o inciso XVIII não foi citado no campo*

*próprio do Auto de Infração, ao ser feita a tipificação do fato. Além disso, a multa de R\$140,00 é para fatos que nada têm a ver com o extravio ou para a falta de apresentação de livros.*

*Quanto à multa de R\$ 920,00, que é a pena prevista para extravio de livro, o autuado juntou aos autos cópia das fls. 25-26 do livro de ocorrências (fls. 479-480 dos autos). A auditora não aceitou a prova, alegando que as cópias apresentadas não constituem o livro de registro de utilização de documentos fiscais e de termos de ocorrências, pois são apenas a cópia de um Parecer da repartição fiscal. Discordo da nobre auditora. O Parecer está colado no livro, como prevê o RPAF, e a cópia apresentada é de folhas do livro nas quais o Parecer se encontra colado. Concluo que o livro não foi extraviado, pois se o fosse não teria sido tirada cópia de suas páginas. Se a auditora duvidasse de alguma montagem ou falsidade, deveria ter intimado o contribuinte para apresentar o livro por inteiro, em vez de apenas cópia de parte do mesmo.*

*Por conseguinte, as multas do item 9º são indevidas.*

*Quanto à alegação de que as multas proporcionais aplicadas nos demais itens seriam confiscatórias, cumpre-me dizer que as multas em questão têm previsão legal, não sendo razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto”.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Frente à declaração de intempestividade do Recurso interposto pelo contribuinte, fl. 674, novo Recurso é interposto trazendo razões para o recebimento do Recurso Voluntário. Recurso provido para que o Recurso voluntário fosse recebido e conhecido, fls. 727/728.

Conhecido o Recurso Voluntário do recorrente, fls. 701 a 719, o contribuinte retorna aos autos para reiterar suas razões da defesa, aduzindo o que se segue:

Quanto à infração 1, o recorrente afirma que a autuação fiscal está eivada de vício insanável, vez que a agente fiscal elaborou sua planilha considerando o valor total das mercadorias para a aplicação da alíquota de 17% sem descontar o crédito gerado pela operação anterior.

Relata que a descrição da infração é absurda e contraditória, posto que a tipificação menciona “recolhimento a menor” e a agente fiscal apura na planilha falta total de recolhimento do ICMS na operação.

Na infração 2, o recorrente aduz que a agente fiscal se engana no enquadramento legal da infração, vez que em nada se coaduna com os fatos que a mesma narrou, impedindo o exercício de defesa do contribuinte. Por isso, requer o cancelamento da infração por nulidade insanável, visto a tipificação está incorreta.

No que tange às infrações 3 e 7, o contribuinte argui que se tratam de mercadorias sujeitas à substituição tributária para clientes não contribuintes por determinação legal, e que o imposto deve ser recolhido por antecipação pelo vendedor nas operações seguintes. Assevera que “*verifica-se que o recorrente recolhe na qualidade de substituta o ICMS incidente na operação ao consumidor final não havendo fundamentação para manutenção do lançamento*”.

Afirma que não foi comprovado que todas as mercadorias elencadas pela autuante sujeitas ao regime de substituição saíram do estabelecimento do recorrente, vez que o cálculo parece basear-se em estimativa de entradas de mercadorias. Sendo assim, mais uma vez se verifica a autuação confusa, limitando o exercício do contraditório do contribuinte. Nesta senda, diz que o processo administrativo é pautado pela verdade material não podendo a autoridade administrativa limitar-se ao quanto alegado nos autos, devendo se valer de todos os meios que possam influir no seu convencimento.

Entende que houve total violação ao princípio da verdade material, visto que a autuante se restringiu a analisar as informações de entrada das mercadorias não observando que o autuado trabalha com gêneros alimentícios de natureza perecível e que alguns podem se perder no lapso existente entre as operações de entrada e de saídas. Nestas hipóteses, ainda gerando para a empresa um possível surgimento de crédito por não ter operação futura sujeita a tributação.

Ao fim, acrescenta que alguns dos produtos elencados pela autuante não estão sujeitos a substituição, pois não se encontram no rol taxativo do art. 353 do RICMS/BA, razão pela qual o presente lançamento deve ser cancelado.

Quanto à infração 4, aduz que é contribuinte de fato e de direito do ICMS, tendo direito ao creditamento do imposto nas aquisições de serviços de comunicação, sendo certo que tais direitos são amparados constitucionalmente pelo princípio da não-cumulatividade aplicado ao ICMS.

Entende que qualquer restrição infraconstitucional sobre o recebimento de crédito em virtude da utilização de serviços de comunicação para a realização da atividade empresarial do recorrente, contraria flagrantemente o princípio da não-cumulatividade.

Pugna pelo reconhecimento do seu direito ao crédito decorrente da utilização dos serviços de comunicação necessários ao desenvolvimento de sua atividade, por ser esta parcela consumida em sua cadeia produtiva. Transcreve entendimentos de tribunais superiores.

Quanto à infração 5, *“em que pese o RICMS da Bahia vedar o crédito de bens adquiridos para compor o ativo permanente a legislação hierarquicamente superior não determina desta forma”*. Diz que a Lei Complementar 87/96 conferiu-lhe o direito ao referido crédito.

Também mencionou que a Lei Complementar nº 102/00 é que rege atualmente o procedimento específico para efeitos de crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente.

Quanto à situação veiculada pela infração 6, o recorrente relata que a própria fiscal informa que a prática contábil utilizada pela empresa não implicou em prejuízos ao Erário Estadual. Acrescenta também que o próprio julgador afirma em seu voto que o recorrente está parcialmente correto no seu pedido, vez que a aplicação da alíquota de 17% não pode corresponder a diferença do imposto.

Assim, vislumbra o recorrente um ostensivo caráter confiscatório nesse lançamento, posto que, inobstante a ausência de prejuízos aos cofres públicos, a infração se mantém sem qualquer fundamento lógico-jurídico. Entende que deve ser anulada a infração.

No que se refere à infração 8, mais uma vez o contribuinte aduz que ficou impossibilitado de exercer sua defesa, visto que *“a agente fiscal deixou de enumerar as mercadorias que não estão sujeitas à redução de base de cálculo, bem como qual seria o regime especial”*. Diz que a mera menção de que os produtos não fazem jus à redução da base de cálculo, não serve para embasar a pretensão fiscal de cobrar supostos créditos não recolhidos.

Referindo-se aos percentuais das multas cobradas sobre o suposto débito tributário, afirma que se mostram “aviltantes” e totalmente incompatíveis com os fins para os quais se inserem no ordenamento jurídico, de maneira que a penalidade equivalente ao dobro do valor do crédito que se diz indevido se revela medida claramente confiscatória.

Afirma que a infração e a penalidade devem guardar uma relação, de modo que permita uma proporcionalidade entre a falta cometida e a sanção imposta. Tal equilíbrio não se verifica no lançamento, vez que a aplicação da obrigação principal e da acessória é excessiva, devendo ser anulada.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da Dra Maria Dulce Baleeiro Costa, fls. 734/736, de plano, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Analisa, quanto à infração 1, que os cálculos elaborados pela autuante estão claramente expressos na planilha constantes dos autos e o recorrente não os contestou objetivamente.

Na infração 2, declara em seu Parecer que não houve cerceamento de defesa, pois a autuação está bem fundamentada, não tendo o contribuinte lido todo o art. 97, especialmente a alínea “a”.

Quanto às infrações 3 e 7 verifica que as planilhas da autuante esclarecem mercadoria por mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de modo que caberia ao recorrente informar qual dessas não está incluída no rol desse regime.



Quanto à infração 4 afirma que a discussão de inconstitucionalidade aduzida pelo recorrente não se encontra dentro da competência do CONSEF.

Quanto à infração 5, aduz que sua exigência é plausível, vez que o contribuinte utilizou integralmente do crédito e não na proporção admitida por lei complementar (1/48 do valor do crédito, por mês).

No que se refere à infração 6, a Parecerista aduz que o recorrente não se manifestou quanto aos elementos constantes na planilha de fls 81/90. Quanto à alegação de que a forma de proceder do contribuinte não gera prejuízos ao erário, afirma que foi esclarecida na diligência, segundo a qual tal situação acontece quando ocorre a apuração conjunta das aquisições de bens de consumo e do ativo fixo.

Afirma que a infração 8 se baseou na redução indevida da base de cálculo de saída de algumas mercadorias e não há razão para a empresa aplicar tal redução, já que a diligência esclareceu que o contribuinte não faz jus a qualquer regime especial.

Quanto às multas aduz que os percentuais estão previstos em Lei Estadual e correspondem às infrações imputadas.

Na assentada de julgamento da 2ª CJF, seus membros decidiram por converter o feito em diligência à ASTEC/CONSEF, fls 739, para que, com relação à infração 7, fosse elaborada planilha de débito, separando os valores exigidos das mercadorias com antecipação tributária total e parcial.

A coordenadora da ASTEC, fls. 741, sugere que a diligência seja cumprida por fiscal estranho ao feito. Autos enviados à Inspetoria de origem.

Em cumprimento da diligência solicitada, fls. 742, o auditor fiscal diz que *“sendo que as mercadorias relacionadas pela autuante no citado anexo pertencem realmente ao rol dos produtos do art. 353 do RICMS/Ba, levando-se em consideração o período fiscalizado. ... em princípio, fica prejudicada a solicitação da diligência, uma vez que a infração nº 7 não contempla produtos sujeitos a substituição parcial”*.

Em complementação à informação fiscal do primeiro auditor, o supervisor da IFEP Comércio, fls. 743, ratifica que não há o que diligenciar tendo em vista que o anexo VIII (folhas 91 a 132) tem elencado somente mercadorias enquadradas na substituição tributária total, portanto, não há como fazer separação das mercadorias sujeitas à substituição parcial e total.

A nobre procuradora, Dra Maria Dulce Baleeiro Costa, ratifica os termos do seu Parecer exarado às fls. 734 a 736, no qual opina pelo não provimento do Recurso interposto.

#### **VOTO (Vencido quanto às preliminares de nulidade suscitadas nas infrações 1 e 8)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª JJF, acórdão nº 0164-02/08, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

Passo a tratar inicialmente das nulidades suscitadas, que, em última análise, segundo o recorrente, advêm do cerceamento ao seu direito de defesa em razão da “incerteza” e “iliquidez” das acusações constantes do lançamento de ofício.

Na discussão das preliminares suscitadas, à exceção das infrações 1 e 8, não me parece que tenha razão o recorrente. Verifico que com arrimo do art. 39 do Decreto nº 7.629/99 - RPAF/BA, estão presentes todos os elementos necessários à manutenção do presente PAF, sobretudo a descrição dos fatos e os demonstrativos fiscais necessários à sustentação da acusação.

Quanto à infração 1, o recorrente é acusado de haver efetuado recolhimento de ICMS a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota. Nas razões recursais, diz que o lançamento fiscal está equivocado em razão de a fiscal haver considerado o valor total das mercadorias para a aplicação

da alíquota de 17% sem descontar o crédito gerado pela operação anterior. Alega vício no levantamento.

Da análise da infração, em que pese a autuante haver elaborado planilha elencando todas as possibilidades de crédito do ICMS, indicando “zero” nas referidas colunas, verifico que a acusação fiscal deveria ser de falta de recolhimento do imposto e não recolhimento a menos do mesmo imposto – duas acusações absolutamente diferentes e com repercussões também diferentes. Apesar da clareza do demonstrativo fiscal, entendo que, no caso, há uma acusação que diverge dos fatos, tanto mais porque a autuante não indica o valor que teria sido recolhido a menos, restringindo-se a indicar o total do imposto decorrente da operação. Desse modo, entendo que é nula a infração em comento por ofensa ao art. 18, IV, “a” do RPAF/Ba.

Quanto à infração 8, a exigência fiscal cinge-se à falta de recolhimento de ICMS referente a operações realizadas com redução indevida da base de cálculo do imposto, ao arrepio dos requisitos previstos na legislação. Aqui, mais uma vez o recorrente suscita a nulidade do lançamento, desta feita, aduzindo que a fiscal autuante deixou de relacionar as mercadorias não sujeitas à redução da base de cálculo, bem como qual seria o regime especial. A JJF manteve a infração original, contudo, consigna no voto que a auditora fiscal “se expressou mal”, como segue:

*“Pelas explicações prestadas pela nobre auditora, fica claro que ela se expressou mal ao se referir ao “citado regime especial”. Na verdade, não há regime especial algum, e o autuado não indicar em que se baseia quando emite suas Notas Fiscais com redução de base de cálculo, uma vez que não desfruta de nenhum benefício fiscal, não é atacadista para usufruir os benefícios do Decreto nº 7799/00, não aplica um percentual uniforme para calcular o imposto com redução de base de cálculo, e não faz alusão a nenhum decreto nem lei que o ampare.*

*Com relação aos dispositivos legais ou regulamentares infringidos, a auditora explica que, como o autuado não indica em que se baseia para usufruir o benefício da redução da base de cálculo, não há como informar qual seria o dispositivo legal que foi infringido, sendo certo apenas que, não havendo amparo legal para a fruição de qualquer benefício, a sua utilização configura infração pelo menos aos arts. 11, 87, incisos VII, XXI, XXVIII, II e XIII, e 124 do RICMS.*

Diante dos fatos, vejo que é flagrante o equívoco cometido pela autuante na indicação da infração. É fato que da forma como descrita a infração, vai estar o recorrente impossibilitado de exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Não há como prosperar uma acusação que se funda em tipificação que não se coaduna com a descrição dos fatos, muito menos em conduta que sequer é descrita com precisão, ou ainda diante do fato de que o contribuinte não indica em que se baseia para usufruir do benefício fiscal. Assim, entendo nulo o lançamento em apreço por afronta ao art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Discutidas as questões preliminares, e em razão desta colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal haver decidido por ultrapassar as preliminares e, apesar de vencido em relação às infrações 1 e 8, com arrimo no parágrafo único do art. 154 do RPAF/BA, passo à discussão do mérito das infrações.

Quanto à infração 1, superada a discussão de eventual contradição no lançamento, o fato de haver sido juntadas aos autos cópias das Notas Fiscais, e a indicação pelo autuado de que a autuante deixou de indicar quais as mercadorias objeto da autuação, entendo que a infração resta demonstrada pelos próprios demonstrativos fiscais, às fls. 56-57. É patente que, uma vez que o atuado toma conhecimento das acusações que lhe pesam, inclusive com os demonstrativos fiscais, os eventuais erros no lançamento de ofício devem ser apontados pelo contribuinte, de maneira clara e a mais específica possível, o que não foi feito. Desse modo, me alinho ao entendimento da JJF que concluiu que os cálculos aplicados à infração estão corretos.

Quanto à multa aplicada com fundamento no art. 42, II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, entendo incorreta, tudo porque, em verdade, a infração trata de falta de recolhimento do imposto em operações ou prestações escrituradas regularmente. Nesse sentido, a multa aplicada deve ser re-enquadrada no art. 42, I, “a” da mesma Lei nº 7.014/96, com percentual de 50%.

Quanto à infração 2, que acusa o contribuinte de haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS na aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com não-incidência do imposto. O recorrente atem-se a dizer que há equívoco no enquadramento legal da infração em razão da divergência em relação à descrição dos fatos.

Não são razoáveis as razões recursais. De início, verifico que os demonstrativos de fls. 58/60 são suficientemente claros, e a descrição dos fatos dá tipicidade à infração em comento, o que torna a infração claramente incursa no art. 97, I, do RICMS/BA que diz, claramente, que 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 para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando as prestações subsequentes dos serviços não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida ou for tributada com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução. Neste caso, reparo algum merece a Decisão recorrida.

Quanto às infrações 3 e 7, as acusações são de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de mercadorias cujo imposto foi pago pelo regime de substituição tributária e recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “*relacionadas nos anexos 69 e 88*” - regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS.

O recorrente aduz que as mercadorias em questão estão sujeitas à substituição tributária para clientes não contribuintes por determinação legal, e que o imposto deve ser recolhido por antecipação pelo vendedor nas operações seguintes. Afirmo que não há comprovação de que todas as mercadorias motivo da autuação e sujeitas ao regime de substituição saíram do seu estabelecimento.

Suscita violação ao princípio da verdade material, aduzindo que a autuante se restringiu a analisar as informações de entrada das mercadorias, desconsiderando eventuais perdas, o que poderia gerar crédito por não ter operação futura sujeita a tributação. Aduz, ainda, que alguns dos produtos elencados pela autuante não são encontrados no rol taxativo do art. 353 do RICMS/BA.

A JJF decidiu pela manutenção das infrações. Primeiramente, se posicionando no sentido de que deveria o recorrente indicar que produtos não integrariam o rol do art. 353 do RICMS, aduzindo, também, que o art. 356 do mesmo diploma legal, veda o crédito fiscal no caso em apreço.

Diz, quanto à infração 7, que os anexos 69 e 88 não enquadram mercadorias no regime de substituição – apenas especificam as MVA's aplicáveis no cálculo do imposto a ser antecipado. Afirmo que as mercadorias estão especificadas nos demonstrativos fiscais (fls. 91/132), e caberia à recorrente especificar as mercadorias que integrariam o do art. 353 do RICMS.

Diante das dúvidas suscitadas pelo recorrente, a 2ª CJF converte o feito em diligência que vem a aclarar os fatos quando diz que “... *não há o que diligenciar, tendo em vista que o anexo VIII (folhas 91 a 132) tem elencado somente mercadorias enquadradas na substituição tributária total, ...*”. A partir da informação trazida por fiscal estranho ao feito na diligência requerida por esta 2ª CJF, resta claro que as mercadorias objeto das infrações 3 e 7 estão sujeitas à substituição tributária total, fato que mantém incólume a acusação fiscal, até porque o recorrente não fez juntar aos autos elementos que pudessem comprovar suas alegações e, por conseguinte, não logrou comprovar qualquer perda, ainda que eventual das mercadorias em questão em razão de serem perecíveis, ainda que reconheça que com relação aos produtos envolvidos nestas infrações, as perdas sejam inevitáveis. Assim, entendo que deve ser mantida a infração tal como lançada.

Quanto à infração 4 é exigido do contribuinte ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal referente à utilização de serviço de comunicação não vinculado a fatos subsequentes tributáveis pelo imposto.

O recorrente foca suas razões no fato de que é contribuinte de fato e de direito do ICMS, e, como tal, faz jus ao crédito do imposto derivado das aquisições de serviços de comunicação. Afirma que seu direito tem arrimo no princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Embora reconheça que a Constituição Federal trate do assunto de maneira diversa daquela tratada por legislação infraconstitucional, o art. 167 do RPAF/Ba, diz que não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, entre outras. De todo modo, a exigência fiscal tem amparo no art. 97, II, “b” do RICMS/Ba, como bem asseverou o ilustre relator de primeiro grau, logo, não merece reparo a Decisão recorrida.

Na infração 5, é exigido do contribuinte ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na aquisição de bens destinados a integrar o ativo permanente da empresa (utilização integral). O recorrente, mesmo reconhecendo o tratamento dado à matéria pelo RICMS/Ba – vedação do crédito - aduz que legislação hierarquicamente superior, Lei complementar nº 87/96, lhe confere direito ao referido crédito. Informa que a Lei Complementar nº 102/00 é que rege atualmente o procedimento específico para efeitos de crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente.

A JJF decidiu, corretamente, pela manutenção do lançamento. De fato, há previsão para o crédito pretendido, entretanto, a forma como o contribuinte fará uso do crédito é condicionada, em que pese o crédito ser absoluto. O RICMS/BA, a lei do ICMS do Estado da Bahia e a própria Lei Complementar nº 87/96, preveem o crédito, contudo, lá, naqueles diplomas, a utilização dos referidos créditos tem que ser feita parceladamente, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor do crédito, ao mês. Acompanho a Decisão de primeiro grau.

A infração 6, trata da falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente e a materiais de uso ou consumo.

De início, o recorrente reproduz as palavras da própria fiscal autuante que informa que a prática contábil utilizada pela empresa não implicou em prejuízos ao Erário Estadual. Acrescenta que o julgador *a quo* afirma que o recorrente está parcialmente correto no seu pedido, vez que a aplicação da alíquota de 17% não pode corresponder à diferença do imposto.

A JJF diz que *“em parte o autuado tem razão ao alegar que, ao calcular a “diferença de alíquotas”, a auditora aplicou a “integralidade da alíquota de 17%”. De fato, se está sendo cobrada a “diferença” de alíquotas, não pode tal diferença ser de 17%”*. Esclarece o relator de primeiro grau que tal *“...vício ocorreu por não ter sido observada a regra do art. 39, IV, “c”, do RPAF, segundo a qual no Auto somente deve ser indicada a alíquota do imposto quando houve uma alíquota a ser aplicada, de modo que, quando for o caso, deve ser indicado simplesmente o percentual de cálculo do tributo”*, entendendo que não há motivo de nulidade, conclusão da JJF, com a qual me alinho, no mérito, o deslinde da questão se dá com o resultado da diligência onde a auditora, em que pese haver dissertado de maneira pouco clara, esclareceu que o contribuinte efetivamente deixou de recolher o imposto ou de proceder ao recolhimento a menos, conforme consta nos títulos do anexo VII à fl. 80 e planilhas às fls. 81/90. Ante a demonstração do cometimento da infração, acompanho a Decisão proferida em primeiro grau.

Na infração 8 a exigência fiscal cinge-se à falta de recolhimento de ICMS referente a operações realizadas com redução indevida da base de cálculo do imposto, ao arrepio dos requisitos previstos na legislação.

Mais uma vez, em que pese a confusa manifestação da auditora fiscal, na diligência onde lhe foi solicitado que indicasse quais os dispositivos legais ou regulamentares infringidos, foi trazido a lume que, de fato, não há regime especial algum que proporcione ao autuado a desejada redução da base de cálculo do imposto. Nesse sentido, bem aclarou a JJF quando disse que *“...não*

*desfruta de nenhum benefício fiscal, não é atacadista para usufruir os benefícios do Decreto nº 7799/00, não aplica um percentual uniforme para calcular o imposto com redução de base de cálculo, e não faz alusão a nenhum decreto nem lei que o ampare".* Desse modo, resta claro o cometimento da infração em comento, motivo pelo qual entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Por derradeiro, passo a tratar do que entende o recorrente por "aviltante" - os percentuais das multas cobradas sobre o suposto débito tributário. Nesta matéria, restrinjo-me a informar que, em que pese, pessoalmente, entender que os percentuais de multas praticados pelo Estado da Bahia são por demais elevados, são também percentuais previstos em Lei, o que lhes dá caráter de absoluta legalidade, sendo, pois, matéria que foge à competência deste julgador. Entretanto, os pedidos de dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal podem ser dirigidos à Câmara Superior julgar, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

Ante tudo o quanto exposto, no que se refere as preliminares, já me posicionei anteriormente porém, vencido que fui, no mérito, entendo que não merece reparo a Decisão combatida. Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para manter a Decisão tal como prolatada em primeiro grau.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto às preliminares de nulidade suscitadas nas infrações 1 e 8)**

Com todo respeito que tenho pelo nobre relator do presente processo, *data venia*, discordo do seu posicionamento em relação às nulidades relativas às infrações 1 e 8.

Na infração 1 o recorrente é acusado de ter recolhido a menos o ICMS em virtude de erro na aplicação da alíquota do imposto. De fato, ao analisar as planilhas elaboradas pelo contribuinte resta provado que a empresa não recolheu a menos o imposto, mas sim que não o recolheu em sua totalidade.

Entretanto, ao contrário da posição do nobre relator, a natureza da infração é a mesma, ou seja, o imposto devido não foi recolhido. Observo que a Lei nº 7.014/96 ao diferenciar "imposto recolhido a menos" de "imposto não recolhido" não o distinguiu pela sua natureza (o que jamais poderia ter feito), mas, sim, pela gravidade da situação apurada, o que a levou a uma penalização mais branda para a "falta de recolhimento do imposto". Explico: quando existe a "falta de recolhimento do imposto" a receita do Estado foi declarada pelo contribuinte, apenas não houve o seu pagamento. Quanto da existência do "imposto recolhido a menos" o que, de fato, aconteceu é que o contribuinte omitiu receita pertencente ao Estado e que, caso não fosse fiscalizado, jamais seria levada à tributação. Neste caso, a penalização é maior. Correta, pois a penalidade aplicada.

Em assim sendo e, como o próprio relator consignou em seu voto, a planilha elaborada pela autuante encontra-se claramente elaborada, não havendo dúvidas quanto ao imposto exigido, nem existe qualquer vício que inquine de nulidade a ação fiscal. Relembro, neste momento, o § 2º do art. 18, do RPAF/BA que assim determina:

*§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.*

Na mesma esteira, discordo da nulidade aventada pelo relator do presente processo em relação à infração 8.

A infração 8 trata, conforme descrito no corpo do Auto de Infração, da *"falta de recolhimento de ICMS referente a operações realizadas com redução indevida da base de cálculo do imposto, por não atender a requisitos previstos na legislação para "concessão de benefício especial e todos os critérios pre-estabelecidos para a usufruição do citado regime especial"*

Ao contrário do que entendeu o julgador do 1º Grau, o recorrente e o nobre relator desta 2ª Instância, a infração não poderia ser descrita de forma diversa. Sua tipificação encontra-se corretamente fundamentada.

O fisco detectou, conforme provado nos autos, que a empresa utilizou redução indevida da base de cálculo do imposto sem que houvesse por base legal qualquer benefício fiscal a ele concedido. Neste sentido, elaborou demonstrativo de débito indicando todas as mercadorias cuja base de cálculo foi indevidamente reduzida. E, como elas não se encontravam albergadas por qualquer benefício fiscal, não poderia indicar a base legal que se pautou a empresa para assim agir. Neste momento, ressalto que o agir equivocado foi da empresa e não do fisco. Por isto, na descrição dos fatos consignou, corretamente, que o contribuinte, e em relação às referidas mercadorias, não atendia “a requisitos previstos na legislação para “concessão de benefício especial e todos os critérios pre-estabelecidos para a usufruição do citado regime especial”. No caso, caberia ao contribuinte provar que ao reduzir a base de cálculo das mercadorias, volto a frisar, e constantes do levantamento fiscal encontravam-se albergadas por algum benefício fiscal e/ou algum regime especial neste sentido.

Assim, não houve, por parte do fisco, qualquer procedimento que redundasse no cerceamento de defesa do recorrente.

Quanto as demais questões abordadas pelo relator não tenho qualquer discordância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 115484.0001/07-0 lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$671.072,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de nulidade suscitada na infração 1) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de nulidade suscitada na infração 1) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de nulidade suscitada na infração 8) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Rodrigo Lauande Pimentel, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de nulidade suscitada na infração 8) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à preliminar de nulidade suscitadas nas infrações 1 e 8)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR (Quanto à  
preliminar de nulidade suscitadas nas infrações 1 e 8)

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