

**PROCESSO** - A. I. Nº 281508.0001/10-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BOCAIUVA ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - BOCAIUVA ALIMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0346-02/10  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 24/08/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0234-11/11

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS. Não acolhidas às razões do autuado por falta de comprovação. Retificada a alíquota para 12%. Refeitos os cálculos e reduzido o valor exigido. Infração parcialmente mantida. **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Constatadas, num mesmo exercício, diferenças de entradas e de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizá-las, efetuou seus pagamentos com recursos decorrentes de operações também não-contabilizadas. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. Subsistente a exigência tributária relativa ao estorno de crédito fiscal de ICMS nas entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução deste tributo. Infração não elidida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. NÃO VINCULADO A SAÍDAS SUBSEQÜENTES TRIBUTADAS. Item reconhecido. Rejeitadas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVÍDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, em razão da Decisão proferida no Acórdão JJF nº 0346-02/10, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - falta de recolhimento de imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias

em exercício fechado, lavando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$207.266,63. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 2 - recolher a menos ICMS, em decorrência de erro na apuração do ICMS. Valor do débito: R\$363.996,51. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de comunicação não vinculados a mercadorias com saídas subsequentes tributadas. Valor do débito: R\$3.014,57. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou seus pagamentos com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Valor do débito: R\$ 315.584,29. Multa de 70%.

Obedecidos aos trâmites legais, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 127 a 146), arguindo, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, contestando as infrações 1, 2 e 4, e informando que a de nº 3 foi reconhecida e paga. Por fim, requereu que o Auto de Infração fosse julgado improcedente, caso não acatada sua nulidade.

O autuante prestou as informações de praxe (fls. 411 a 418), combatendo as teses defensivas, inclusive a de nulidade, acolhendo, entretanto, o pleito de aplicação da alíquota de 12% para a infração 1, pedindo fosse o julgamento pela procedência parcial da autuação.

O decisório de Primeira Instância, de plano, indeferiu a preliminar de nulidade suscitada, atinente à falta de indicação, no Auto de Infração, da repartição fiscal onde deveria ser apresentada a defesa, porquanto o argumento se amparava na violação do direito de defesa, o que, efetivamente, não ocorreu, posto que apresentou, em tempo hábil, sua impugnação.

Frisou que, segundo o autuante, teria o autuado tomado ciência do Auto de Infração na própria repartição fiscal e, conforme disposto no artigo 7º, do RPAF, as petições devem ser dirigidas à autoridade ou órgão competente para apreciar a matéria e entregues, preferencialmente, na repartição do domicílio do requerente ou na do local da ocorrência do fato ou procedimento, portanto, não sendo viável a sustentação da ocorrência de cerceamento do direito de defesa.

No mérito, quanto ao item 1, a Decisão de piso foi no sentido da sua procedência parcial, com o seguinte teor:

*"Em relação à infração 01, em consonância com o autuante, é inespecífica, vez que não indica o percentual da suposta perda no beneficiamento do feijão, trazendo aos autos elementos materiais que, efetivamente, demonstram as aludidas perdas e suas consequências específicas no levantamento efetuado pelo autuante, visto, inclusive, ao elevado percentual, em termos quantitativos, das omissões de saídas em relação às operações com saídas acobertadas com documentos fiscais, destacado pelo autuante em sua informação fiscal, observando que grande parte das mercadorias, constantes dos inventários fiscalizados, já estão acondicionadas em embalagens, portanto, já haviam passado pelo processo de beneficiamento, livres, assim, das supostas perdas, cabendo, portanto, ao autuado especificar e demonstrar as aludidas perdas, bem como, da mesma forma, a repercussão do peso das embalagens.*

*Em relação à conversão para fardos de 30 kg, cabe amparo às afirmações do autuante quando alinha que as quantidades das mercadorias constantes dos demonstrativos de folhas 97 e 98 foram extraídas do livro Registro de Inventário, inventário este elaborado pelo próprio contribuinte, cujos quantitativos que não estavam grafados em fardos de 30 quilos, foram convertidos para a mesma unidade de medida, pela fiscalização, tais quantidades, portanto, constantes do livro Registro de Inventário, foram levantadas pelo contribuinte e não pelo representante do fisco, cabendo pertinência à transformação para a unidade de medida utilizada para os estoques, entradas e saídas.*

*Cabe razão, também, ao autuante quando afirma que a Consulta nº 244567/2004-4, não produz qualquer efeito em relação este Auto de Infração, visto que, a mesma refere-se à antecipação parcial do ICMS, nos termos do artigo 352-B, e no auto em discussão, inexiste infração relativa à antecipação parcial do ICMS relativa à embalagem.*

Verifico que a opção de englobar as mercadorias em item único ocorreu como consequência da impossibilidade do autuante estabelecer uma relação direta, entre as mercadorias saídas, daquelas que deram entrada no estabelecimento, em razão das denominações diversas dadas pelo contribuinte na sua escrita fiscal, também não demonstrado pelo autuado ocorrência diversa. O método adotado pelo autuante está previsto no art. 3º, inciso III, da Portaria 445/98, visto que, conforme exposto nas notas de esclarecimentos que constam dos demonstrativos das folhas 97 e 98, “ao escriturar as mercadorias adquiridas (feijão) para comercialização, o contribuinte utilizou, no registro de entrada apenas as denominações de feijão anão cores, feijão anão preto e feijão fradinho, enquanto que na saída denominou estas mesmas mercadorias, como feijão kaldão, feijão kaldinho, feijão bandinha, feijão preto, etc”.

No tocante ao preço médio adotado pelo autuante, é matéria também regulada na Portaria acima citada, em seu art. 5º, não cabendo a aplicação de sistemática diversa.

Afirma caber razão ao autuado quanto à alíquota aplicada, pois, verificada a omissão nas operações de saídas tributadas interestaduais, a alíquota a ser aplicada na situação em apreço, é de 12%, a mesma das operações de vendas tributadas, realizadas pelo contribuinte. Deste modo, o valor do ICMS devido, relativos às omissões de saídas no exercício de 2007, deve ser reduzido de R\$ 207.266,63 para R\$ 145.807,66, conforme demonstrativo constante da conclusão desta informação fiscal.”

Reportando-se à infração descrita no item 2, a JJF decidiu pela sua procedência, não acatando o entendimento do contribuinte de que o estorno de crédito afrontaria a Constituição Federal, transcrevendo posicionamento do STF, através da sua 2ª turma, nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento, relator Min. Carlos Velloso e, também do Pleno, no Recurso Extraordinário nº 174.478-2, relator Min. Cezar Peluso, na linha de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinariamente no conceito de isenção parcial.

De outra parte, a JJF invocou o Acórdão nº 0160-12/07, onde a Procuradoria Estadual, através do Ilustre Procurador do Estado da Bahia, Dr. José Augusto Martins Júnior, em Parecer, sustentou a legalidade dos estornos de créditos efetuados pela fiscalização, quanto à sua força normativa, por decorrerem diretamente do próprio texto constitucional, defendendo a aplicação imediata e irrestrita da Lei Maior (art. 155, § 2º e o inc. II, letras “a” e “b”), em consonância, por conseguinte, com a Decisão prolatada pelo STF.

Assim, o Relator alinhou-se ao entendimento externado no voto em separado, proferido pelo Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, constante do Acórdão nº 0160-12/07, prolatado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, antes referido, segundo o qual a determinação de estorno de crédito relativo à saída com base de cálculo reduzida, constante do RICMS/BA, encontra lastro legal na previsão genérica, contemplada no art. 30 da Lei nº 7.014/96, que, por sua vez, se lastreia na norma constitucional veiculada através do art. 155, § 2º, inc. II, alíneas “a” e “b” da Carta Magna, relativamente ao estorno de crédito decorrente de isenção, nesse contexto, considerando subsistente a exigência tributária constante da infração 2, relativa ao estorno de crédito fiscal de ICMS nas entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução deste tributo.

Por fim, ao julgar procedente a imputação 4, a Junta se posicionou na literalidade adiante transcrita:

*“Em relação à infração 04, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos Recursos. As alegações do contribuinte são no mesmo sentido daquelas relativas às omissões de saídas de mercadorias, apuradas na Auditoria de Estoque, concernentes à infração 1, referentes às perdas no processo de beneficiamento do feijão, cabendo a ratificação das mesmas razões exposta com relação às omissões de saídas.”*

O entendimento conclusivo foi de que as multas aplicadas não tinham caráter confiscatório, ressaltando que o art. 150, IV, da CF, se dirige ao legislador, o qual não poderia criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Destaca a pertinência do exame relativo a essa matéria efetuado pela Professora Mizabel Derzi, em suas notas de revisão

da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, fl. 519, quando sustenta, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos, destacando não ser possível se abrigar no princípio que veda utilizar tributo, com efeito, de confisco o contribuinte omissos que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

De outra parte, quanto à aplicação da alíquota de 12%, decidiu a JJF não ser cabível em relação às infrações 2 e 4, porquanto a de nº 2 trata da falta de estorno de crédito, o que foi considerado em seu correspondente valor, enquanto a de nº 4 se refere à presunção de saídas anteriores de mercadorias não especificadas.

Assim, a Decisão de piso acolheu as razões do contribuinte de que a diferença apurada foi destinada a outro Estado, com relação à aplicação da alíquota de 12% nas omissões de saídas (infração 1), apuradas via Auditoria de Estoque, no exercício fiscal de 2007, fixando o débito histórico do contribuinte, em R\$528.403,01, conforme demonstrativo constante da informação fiscal, reproduzido no relatório do Acórdão.

Desse modo, a JJF votou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, sendo totalmente procedente as infrações 2, 3, 4, e parcialmente a imputação 1, além de sugerir a homologação do quanto recolhido.

Em face da desoneração do sujeito passivo ultrapassar o valor do limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 2ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

De sua parte, inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, sustentando, inicialmente, a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, postulando a improcedência das infrações 1, 2 e 4, descritas anteriormente.

Arguiu a nulidade com base no entendimento de que, apesar de a JJF ter se pronunciado pela ausência do cerceamento de defesa alegado, posto que apresentada, de forma tempestiva, a defesa, tal fato não afastava a mácula ao inciso LV, do art. 5º, da CF, principalmente, quando, por força do *caput* do art. 37 do mesmo Diploma Legal, o procedimento administrativo deve orientar-se pela estrita legalidade.

Aduziu que “... sensível à força deste princípio que impõe a conduta à Administração, o legislador baiano trouxe imposições no artigo 15 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, RPAF, Decreto nº 7.629/99.

*Constatada a inobservância da forma legal, macula-se o presente Auto de Infração, levando-o à declaração de ilegalidade e consequente anulação. O mesmo vale para o contido no inciso VI, do art. 28 do mesmo regulamento art. 39 do RPAF, inciso VIII.”*

No mérito, quanto à infração 1, o autuado sustentou, basicamente, que o levantamento quantitativo de estoque não levou em consideração as ocorrências de perdas no processo de beneficiamento do feijão.

Combatteu o método da quantificação das omissões de entradas e saídas de mercadorias sem notas fiscais, afirmado que, em seu inventário, a unidade utilizada é de sacos com 60 kg de feijão bruto, em que pese o entendimento de que não houve “comprovação material”, deve-se entender que o feijão bruto, a depender de situações climáticas que envolveram a safra, bem como as técnicas de armazenamento e colheita utilizada pelo produtor, pode apresentar uma qualidade muito variável, o que dificulta a aferição percentual da efetiva perda sofrida, que pode, sim, alcançar percentuais elevados, nesse passo, não se podendo negar a sua existência.

Asseverou que: “o contribuinte compra feijão bruto vindo do produtor e o beneficia. Inicialmente, exclui impurezas. Em seguida, classifica e separa o feijão em várias espécies, pela cor, tamanho, perfeição do grão... Para, somente ao final, embalar o feijão pronto para o consumo (sic) sob determinada marca. Com ela dá-se a efetiva saída e registro da mercadoria.

*Assim, percebe-se que um saco de 60 quilos de feijão bruto, jamais será igual a 2 (dois) fardos de 30 (trinta) quilos de feijão pronto e embalado para venda.”*

Argumentou que o acréscimo do peso da embalagem também não pode ser desprezado, citando a consulta nº 244567/2004-0 para reforçar o entendimento, afirmando que: “*o raciocínio fiscal estaria perfeito se o contribuinte comprasse feijão beneficiado e ensacado para a revenda. O que não é o caso.*”

*Sendo que em cada fardo, e sempre no feijão beneficiado, são embalados em quilos individualmente. E, por exemplo, podem ser agrupados em fardos de 10, 20 ou 30 embalagens com 1 quilo cada.”.*

Reiterou que os erros apontados na coluna “d” do demonstrativo da auditoria de estoque do exercício de 2007 ocorreram em função de que para achar o que pretensamente seria o estoque inicial em fardos com 30 embalagens de 1 quilo de feijão acabado e embalado, houve a simples divisão por 2 do estoque de feijão bruto e na coluna “e” “*Quando as entradas de feijão bruto, foram, com o perdão da expressão, “beneficiar contabilmente” em fardos de 30 quilos de feijão acabado e embalado.*”

Asseverou se encontrar o lapso na premissa do raciocínio, que, por lógica, contaminaria todo o resto, além de que, como derivativo, dever-se-ia, sempre, lembrar que só se poderiam fazer operações matemáticas com a mesma grandeza, não sendo possível “engolocar” em item único as mercadorias, nessa atividade do autuado.

Ressaltou que a operação efetivada pela fiscalização não poderia ocorrer, pois o caso não se amoldava à norma do inciso III, do art. 3º, da Portaria nº 445/98, sendo a realidade do beneficiamento do grão diferente, devendo um Auto de Infração e, principalmente, um processo administrativo, se ater aos fatos reais.

Prosseguindo, o recorrente questionou o procedimento utilizado pela fiscalização quanto ao cálculo do preço médio, alegando que o voto, nesse ponto, não atendeu o direito do autuado de ter uma fundamentação.

A simples afirmação de que o preço médio adotado pelo autuante é matéria também regulada na Portaria anteriormente mencionada, em seu art. 5º, logo, não cabendo a aplicação de sistemática diversa, ratificou a falta de apreciação dos fatos e argumentos aduzidos, muito menos, fundamentação para a negativa havida, razão pela qual trazia aos autos o referido ponto e requeria, sob pena de nulidade deste processo, que fosse ele apreciado e decidido, somando-se ao exposto, tudo quanto a ele pertine nas outras peças de defesa.

Com relação à infração 2, o recorrente reiterou a inconstitucionalidade dos estornos de créditos pretendidos, alegando que o benefício concedido, previsto no art. 78-A, não se confundia com as exceções constitucionais estatuídas no art. 155, § 2º, II, da CF, uma vez que as limitações previstas nas alíneas “a” e “b” do mencionado inciso II se restringiam à isenção e não à incidência do imposto.

Aduziu que, por meio da lavratura do Auto de Infração em comento, exigia-se do Contribuinte que estornasse, na totalidade, os créditos oriundos das operações com redução de base de cálculo, no entanto, valia para o caso deste Auto, a regra geral da sistemática do ICMS, que deveria ser não cumulativa.

Transcreveu como fundamento da sua tese o art. 155, II, §2º, I, II, “a e b”, trechos de doutrinas de juristas sobre a matéria, bem como decisões do STF, que disse terem reconhecido a prevalência da não-cumulatividade do ICMS em toda e qualquer situação onde não se configurasse isenção ou não incidência.

Destacou que a redução em base de cálculo seria diferente de isenção e de não incidência, não podendo ser confundidas, concluindo que, como o não pagamento efetivo do tributo se deu por conta do art. 78-A do RICMS, que reduzia em 100% a base de cálculo, dever-se-ia aplicar a regra

geral do ICMS, ou seja, o princípio da não-cumulatividade e a preservação do crédito, sem exigência de estorno, como pretendeu o Auto de Infração, finalizando a defesa deste tópico com a afirmativa de que qualquer norma que viesse a restringir ou limitar a compensação de crédito de ICMS seria totalmente inconstitucional.

Tangente à infração 4, o recorrente reafirmou, conforme a peça de defesa, que a sua construção era análoga à da imputação 1, onde, também, não foram consideradas as ocorrências de perdas no processo de beneficiamento do feijão.

Apresentou as suas alegações a partir dos valores dos estoques e das mercadorias que entraram e saíram, constantes do levantamento, somando-se valores do estoque inicial com o final, considerando tudo como mercadorias disponíveis para comercialização.

Em sequência, assegurou que não se poderia afirmar que o estoque de 2008, referente a mercadorias prontas para o consumo seria formado pela soma do estoque inicial, com as compras de feijão bruto, repetindo que tal produto, ao ingressar, não se encontraria pronto para o consumo, havendo nele impurezas, grãos quebrados, fora dos padrões, e mais, ele não estaria separado e classificado conforme os tipos e espécies impostos pelo Ministério da Agricultura.

Destacou como outro ponto que maculava a infração, o cálculo dos valores do feijão, de forma linear, o que não seria possível acontecer com produto de preço tão volátil.

Por último, insurgiu-se contra o efeito confiscatório da multa aplicada nas infrações, alegando que jamais houve qualquer falta de recolhimento do ICMS, trazendo como fundamento Ementa de Decisão do STF e doutrinas de juristas sobre o tema.

Concluiu, postulando a nulidade do Auto de Infração pelas falhas formais apontadas e, em atenção ao princípio da eventualidade, requeria que o acórdão fosse reformado, para se julgar improcedentes as supostas infrações e, ainda na hipótese da não anulação total, que a Decisão sobre os valores da multa fosse ajustada ao posicionamento do STF, em patamar máximo de 30%.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo (fls. 1451/1452), manifestou-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes fundamentos:

Analizando a preliminar de nulidade suscitada, considerou não se vislumbrar no processo a ocorrência de quaisquer das nulidades capazes de inquinar o lançamento, previstas no art. 18 do RPAF.

No mérito, quanto às infrações 1 e 4, ambas apuradas pelo levantamento quantitativo de estoques, as razões apresentadas não vieram acompanhadas de provas capazes de contestar os levantamentos efetuados pelo autuante, não sendo elaborado qualquer documento ou planilha que confirmasse as alegações da ocorrência de perdas.

Confirmou que, em relação à infração 2, entendia correta a Decisão de Primeira Instância, alinhada ao Acórdão nº 0160-12/07, possibilitando o estorno de crédito de ICMS, de acordo com o art. 30, I, da Lei do ICMS c/c art. 155, §2º, II da Carta Magna.

Quanto ao pleito do efeito confiscatório das multas, afirmou a PGE/PROFIS se encontrarem elas previstas na legislação tributária estadual, apresentando-se adequadas às infrações apuradas.

## VOTO

Consoante relatado, o Recurso de Ofício trata, exclusivamente, da infração 1, da presente autuação, enquanto que o Recurso Voluntário versa sobre as infrações 1, 2 e 4.

Quanto às infrações 1 e 4, a análise dos autos revela que a exigência constante da autuação é indevida, como se verá a seguir.

Quando se constatam operações de circulação de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, o RICMS/97, no art. 50, §3º, c/c o art. 632, VII, “a”, 1, presume que as

mercadorias foram postas em circulação no território baiano, sendo aplicável a alíquota interna específica para o produto, que, na situação presente, em se tratado de feijão, produto da cesta básica, é de 7%, conforme previsto no art. 51, I, “a”, do mesmo Regulamento.

Ocorre que, o art. 78-A, do RICMS, estabelece que “é reduzida em 100% a base de cálculo das operações internas com arroz e feijão”. Sendo assim, constatando-se omissão de saídas de mercadorias, nenhum imposto pode ser exigido do sujeito passivo.

Vale ressaltar que a norma do parágrafo único, do art. 13, do RICMS, que previa a perda de benefícios fiscais em caso de circulação de mercadoria desacompanhada dos documentos fiscais exigidos na legislação, foi revogada em 26/04/2008, pelo Decreto nº 11.019/08. Logo, por se tratar de norma que estabelece penalidade, a revogação gera efeitos retroativos, a teor do art. 106, II, “c”, do CTN, a seguir transscrito:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.*

Há de se registrar, ainda, com relação especificamente à infração 4, que o fato de a exigência estribar-se em presunção de omissão de saídas anteriores não modifica o entendimento ora esposado, pela improcedência do lançamento. Isso porque, como o contribuinte comercializa exclusivamente arroz e feijão, mercadorias beneficiadas com a redução em 100% da base de cálculo, é indevida a utilização da presunção de omissão de saídas anteriores, a teor dos itens 1 e 2, da Instrução Normativa nº 56/2007, até mesmo porque, com a aplicação do critério da proporcionalidade, o resultado da apuração de eventual imposto devido seria, sempre, zero.

*Instrução Normativa nº 56/2007:*

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.*

Fica, contudo, constatado descumprimento de obrigação acessória, devendo ser aplicada a multa de R\$50,00, para cada infração, consoante previsto no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Assim, não merece provimento o Recurso de Ofício, enquanto que o Recurso Voluntário deve ser provido quanto a estas infrações, para julgá-las improcedentes.

Passando a analisar a infração 2, onde se imputa o recolhimento a menor do ICMS, decorrente de erro na apuração, o sujeito passivo concentra suas alegações de Recurso Voluntário na teoria de que o estorno do crédito do ICMS, na apuração, afronta a Constituição Federal, mais uma vez, não se apresenta possível o acolhimento de tal argumentação.

Com efeito, apesar de não ser competência dessa corte administrativa a apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária do Estado, alinho-me ao entendimento emanado pela Decisão recorrida, e ratifico já ter sido a matéria, por diversas vezes, objeto de julgamento pelo CONSEF, tendo como norte para sua apreciação o julgamento pelo STF do Recurso Extraordinário nº 174.478-2, relator Min. Cesar Peluso, adotado o entendimento de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinariamente no conceito de isenção parcial.

Nesse diapasão, a minha Decisão de considerar procedente a exigência tributária se respalda no voto proferido pelo ilustre Conselheiro Tolstoi Nolasco, no Acórdão nº 160-12/07, que guarda total identidade com o caso presente, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

*Ora, em casos tais como o verificado nos presentes autos, conquanto diversos daquele que motivou a prolação do referido julgamento do STF, o silogismo a ser adotado, mutatis mutandis, seria rigorosamente o mesmo: muito embora a lei não traga dispositivo específico estabelecendo o estorno de crédito quando da saída contemplada com redução de base de cálculo, o regulamento que assim dispôs não seria ilegal, haja vista a previsão genérica, constante da norma legal, no sentido de que tal estorno seria aplicável quando da saída com isenção, à qual equivaleria a base de cálculo reduzida, segundo o anunciado novo entendimento do STF.*

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

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

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

Finalmente, o reiterado pleito de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não se sustenta, posto que se encontram elas expressamente estatuídas na legislação tributária do Estado da Bahia, ou seja, na Lei nº 7.014/96, art. 42 e incisos, que rege a aplicação do ICMS no âmbito da unidade federativa, apresentando-se destacada, de forma adequada, em cada imputação.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, modificando a Decisão impugnada para julgar improcedentes as infrações 1 e 4 e mantendo incólume, nos demais termos, o entendimento firmado pela Junta de Julgamento Fiscal, em relação às infrações 2 e 3, nos valores respectivos de R\$363.996,51 e R\$3.014,57, totalizam o débito na quantia de R\$367.011,08, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281508.0001/10-6, lavrado contra BOCAIUVA ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$367.011,08, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

CLAÚDIA MAGALHÃES GUERRA – REPR. DA PGE/PROFIS