

PROCESSO	- A. I. Nº 299333.0003/10-9
RECORRENTE	- PONTUAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. (PONTUAL DISTRIBUIDOR)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0240-01/10
ORIGEM	- INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET	- 26/09/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0286-12/11

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela Procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$81.571,79, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso. II, alíneas “a”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado 19/03/2010 decorre de quatro infrações, das quais apenas a infração 4, abaixo transcrita, é objeto do presente Recurso Voluntário, como segue:

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

Com base nos elementos trazidos aos autos, a 1ª JJF, à unanimidade, decidiu pela total procedência da autuação. Especificamente com respeito à infração 4, transcrevo as palavras contidas no voto do ilustre relator de primeiro grau:

(...)

*“Observo que o Auto de Infração é composto por quatro imputações, das quais o contribuinte acatou expressamente as infrações 01, 02 e 03, o que significa que não existe lide a respeito dessas imposições tributárias. (...)*

*(...)*

*No que se refere à infração 04, vejo que a acusação correspondeu à utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bens destinados ao ativo imobilizado, tendo o contribuinte se apropriado de valor superior ao permitido pela legislação, por não utilizar o critério da proporcionalidade previsto no art. 93, § 17 do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97).*

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

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

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

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

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

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

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

*“A figura da isenção parcial repudiada pelo recorrido é de fato reconhecida por doutrinadores de renome, como Pontes de Miranda e José Souto Maior Borges, não sendo assim inovação no mundo jurídico-tributário. Sobre o tema assim se manifestou o primeiro: “...as isenções podem ser totais e parciais. Dizemos parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção”. Já Souto Maior Borges assim se manifesta: “...as isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da*

*tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo.”*

Como visto, a tese albergada pelo Supremo Tribunal Federal, citada pela PGE/PROFIS, no sentido de que a redução de base de cálculo é uma isenção parcial – Decisão plenária no Recurso Extraordinário nº 174.478-2 - Relator Min. Cezar Peluso - ampara-se na melhor doutrina sobre a matéria, pelo reconhecimento por parte dos meios jurídicos da competência dos mestres citados, não merecendo guarida a insinuação de que o entendimento exposto pela Corte Suprema tenha tido cunho político.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 128 a 133, o contribuinte vem aos autos para reiterar suas razões de defesa e afirmar que a autoridade fiscal equivocou-se em relação à proporcionalidade utilizada nos demonstrativos quando considerou operações de saída

com redução da base de cálculo como sendo operações isentas ou não tributadas. Assim, aplicou o estorno do crédito de ICMS sobre aquisições para o ativo permanente na mesma proporção dessas operações.

Aduz que não se pode confundir operações isentas ou não tributadas com aquelas que têm incidência tributária, porém reduzida. Diz que a legislação admite aproveitamento de crédito sobre as aquisições de bens para o ativo permanente nos casos em que as saídas são objeto de desoneração tributária parcial. Transcreve art. 6º do Decreto nº 7.799/2000.

Acrescenta que o fato discutido não se coaduna com a tese de isenção parcial da JJF vez que “ainda que se entenda pela isenção parcial, seu conceito, para efeitos de aplicação do direito ao creditamento de ICMS, não pode ser equiparado aos casos de tributação nula, ou seja, quando há isenção total ou não tributação”.

Entende que a redução da base de cálculo se origina do desejo do fisco de instituir uma alíquota menor, mas não por meio de lei, “razão pela qual opta pelo oblíquo caminho do Decreto para reduzi-la de maneira indireta, reduzindo a base de cálculo. Se houvesse optado pelo caminho reto, reduzindo a alíquota, não se poderia dizer que a alíquota reduzida configuraria uma hipótese de “isenção parcial”.

Afirma que o Improvimento do presente Recurso Voluntário significa permitir ao Estado valer-se de sua própria torpeza na medida em que buscou um caminho indireto para reduzir a alíquota pela base de cálculo e se apossar de um “crédito legitimamente aproveitado”.

Assevera que os julgadores administrativos devem alertar-se para adoção de critérios interpretativos de modo a que seus posicionamentos se coadunem com os entendimentos do STF. Cita o RE 174.478-2. Acrescenta que “o Supremo Tribunal Federal coloca as distinções merecidas em seus devidos lugares. Não há uma equiparação da “redução de base de cálculo”, incluída como espécie do gênero “isenção parcial”, à isenção total ou não tributação. Com efeito, os votos dos Ministros deixam claro que o estorno do crédito deverá ser proporcional à redução da base de cálculo operada, como um mecanismo que vise prevenir a cumulação de créditos”.

Conclui que a redução da base de cálculo tem efeito igual à aplicação de uma alíquota de 10%. Assim, o estorno exigido deve corresponder a um crédito 10%, mas entende que isso não significa a sua anulação.

Diz que o Decreto nº 7.779/2000 distingue duas categorias de aquisições geradoras de crédito relativo a mercadorias e bens. Acrescenta que a lei diz “bens” e isso só pode se referir a bens do ativo imobilizado. Entende que foi essa interpretação dada pelo autuante.

Aduz que conforme demonstrativos o autuado não realiza operações isentas ou não tributadas, sendo assim, é “nitidamente improcedente a autuação”.

Insiste que não pode haver dúvida quanto à legitimidade do aproveitamento do crédito por parte do autuado, asseverando que “... a disposição legal limita tal crédito ao percentual de 10% da base de cálculo do imposto constante nos documentos fiscais relativos à aquisição dos bens, contudo, não exclui a totalidade do crédito das aquisições vinculadas a saídas subsequentes em que houve redução da base de cálculo na conformidade do Decreto n. 7.799/2000”.

Por fim, pugna pela improcedência da autuação, expondo ainda que “houve aplicação de 12% para aproveitamento do crédito a limitação a 10% implicaria que fosse necessário estornar apenas 16,66% do crédito utilizado, de modo que toda a planilha da autoridade fiscal deverá ser refeita, julgando-se improcedente a autuação”.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, de plano, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

A tese recursal baseia-se na diferenciação das operações com redução da base de cálculo daquelas que são isentas ou não-tributadas. Entende que as primeiras são efetivamente tributadas e as últimas não seriam passíveis de tributação.

Verifica que as operações realizadas pelo sujeito passivo refere-se à apropriação de crédito referente a entrada do ativo imobilizado em montante superior ao que permite a legislação, tudo em virtude de não ter utilizado o critério de proporcionalidade previsto no art. 93, §17 do RICMS/BA que determina que a proporcionalidade deve se basear nas operações de saídas e operações isentas ou não-tributadas sobre o total das operações efetuadas naquele período.

Ressalta que a norma acima tem harmonia com a Lei 7.014/96 que disciplina que “*o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que tiver se creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou de prestação de serviço não tributada*”.

Acrescenta que a Carta Maior também ampara a situação fática em tela quando “*estabelece que a isenção ou não-incidência do tributo não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e resultará na anulação do crédito relativo às operações anteriores*”.

Por fim, afirma que o entendimento do STF mencionado pelo recorrente se refere a natureza jurídica da redução da base de cálculo enquadrando-a como espécie de isenção.

Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

## VOTO

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 1ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se aprecia, cinge-se, unicamente, à infração 4 que exige do contribuinte o imposto em decorrência da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação - consta que o contribuinte não utilizou o critério da proporcionalidade, conforme estabelece o art. 93, § 17 do RICMS/BA.

A essência da discussão trazida pelo recorrente reside no fato de que, no seu entender, não se pode confundir operações beneficiadas com redução da base de cálculo com aquelas operações isentas ou não tributáveis, tudo com o fundamento de que as operações onde se verificam a redução da base de cálculo são, necessariamente, tributáveis, enquanto que as outras operações, ditas isentas e não tributáveis, não seriam alcançada pela tributação.

A discussão que se trava neste PAF é eminentemente de inteligência jurídica. A JJF fundamentou sua Decisão em institutos normativos e jurisprudenciais que contrariam a tese recursal, e que, basicamente, expressam que a apropriação do crédito fiscal relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento do contribuinte, deve ser efetuada com base na proporcionalidade das operações de saídas e prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas e prestações efetuadas no mesmo período, como bem frisou a representante da PGE/PROFIS.

Devo dizer que o entendimento deste Conselho de Fazenda derredor da matéria coincide com a posição externada pela 1ª JJF. É certo que a matéria é palpitante e, por óbvio, suscita teses divergentes, entretanto, como foi dito de maneira insistente neste PAF, o STF, por via do RE nº 174.478-2, firmou entendimento de que a “redução da base de cálculo” é espécie de isenção, entendida como isenção fiscal parcial. Tal entendimento serve ao fortalecimento da tese do fisco, sobretudo porque, a considerar que redução de base de cálculo é espécie de isenção, a aplicação dos dispositivos legais que serviram à exigência fiscal passam a ter maior força e

aplicação mais clara. Nesse sentido, desde a própria Carta Maior até a Lei nº 7.014/96, passando pela LC 87/96, em cadeia normativa, resta clara a possibilidade e a propriedade da exigência fiscal que se discute, e que deriva da apropriação de crédito tributário em valor superior ao permitido pela legislação, dada a não utilização do critério da proporcionalidade prevista no RICMS/BA em seu art. 93, § 17.

Quanto à alegação de que o Decreto nº 7.779/2000 distingue duas categorias de aquisições geradoras de crédito relativo a mercadorias e bens, entendo que o legislador quis referir-se a aqueles “objetos” alcançados pela tributação do ICMS, tanto que fala de mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados de maneira igualitária, no que concerne aos créditos fiscais vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos em artigos anteriores.

Quanto ao pedido de improcedência fulcrado no fato de que em havendo aplicação de 12% para aproveitamento do crédito limitado a 10% implicaria que fosse necessário estornar apenas 16,66% do crédito utilizado (correspondente a 2 pontos percentuais), entendo que se atendida a suplica recursal, dar-se-ia, à autuação, rumo distinto daquele inicialmente traçado, vez que o lançamento originário cuida de utilização de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação. Como quer o recorrente, restaria descaracterizada a infração, o que não é o caso, haja vista a matéria ora em discussão diz respeito não ao Decreto nº 7.799/2000, mas, sim ao aproveitamento do crédito fiscal decorrente das aquisições de bens do ativo imobilizado, a rigor dos comandos contidos no art. 93, § 17, do RICMS.

Por derradeiro, com referência ao pedido de sujeição da matéria ao controle da legalidade, esclareço que a rigor do art. 18 do RPAF/BA, a PGE/PROFIS, por seus procuradores, se fará presente nas sessões de julgamento, bem como, obrigatoriamente, se manifestará nos autos, por via de Parecer, sempre que esteja em apreciação Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Ante a tudo o quanto exposto, alinho-me ao entendimento da 1ª JJF e ao opinativo da PGE/PROFIS, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299333.0003/10-9, lavrado contra **PONTUAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. (PONTUAL DISTRIBUIDOR)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$81.571,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alíneas “a”, “e” e “f”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS