

A. I. Nº - 089599.0002/10-9
AUTUADO - FRATELLI VITA BEBIDAS S/A
AUTUANTE - MARIA CONCEIÇÃO AMARAL DOS SANTOS
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 10.03.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0012-04/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) RELATIVO À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS; b) MERCADORIA COM ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; c) MERCADORIA COM ICMS ANTECIPADO; d) VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. Exigências relativas aos itens “a”, “b” e “c” foram reconhecidas e pagas pelo sujeito passivo. Razões de defesa insuficientes para elidir a exigência relativa ao item “d”. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Exigências reconhecidas e pagas. 3. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Exigência reconhecida e paga. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado, em 22/06/2010, para exigir o ICMS de R\$ 90.904,16, inerente aos exercícios de 2006 e 2007, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 1.964,07, relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias;

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 7.853,66, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento;

INFRAÇÃO 3 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 1.670,68, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento;

INFRAÇÃO 4 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 58.691,65, inerente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária;

INFRAÇÃO 5 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 2.507,09, inerente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária;

INFRAÇÃO 6 – Recolheu a menos o ICMS, no valor de R\$ 1.939,82, em decorrência de divergência entre os valores lançados nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS;

INFRAÇÃO 7 – Utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$ 16.277,19, relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.

O autuado, em 06/08/10, apresenta tempestivamente sua defesa, às fls. 266 a 275 dos autos, na qual, inicialmente, ressalta que reconhece e já efetuou o pagamento das infrações 01 a 06, como demonstra o Documento de Arrecadação Estadual no valor de R\$ 115.751,73, à fl. 295, do que requer que seja conhecida a extinção do crédito tributário em comento, nos termos do art. 156, I, do CTN. Sendo assim, sua impugnação restringe-se apenas à sétima infração, nos termos a seguir:

Preliminarmente, requer a nulidade do “auto de infração” por falta de fundamento legal, visto que os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada – informadores do direito tributário

– impõem que todo ato jurídico, através do qual se exija um tributo ou se aplique uma penalidade, indique devida e expressamente o seu fundamento legal, além da descrição fática, propiciando, por conseguinte, que o sujeito passivo verifique a efetiva subsunção da norma jurídica ao evento do mundo fenomênico. Isto é, constate a efetiva incidência da norma tributária.

Aduz que, no caso concreto, o Auto de Infração se fundamenta exclusivamente no Decreto n.º 6.284/97, não mencionando um único dispositivo de lei sequer, cuja fundamentação legal deve ser preenchida com dispositivos de lei, em sentido estrito, e não apenas em atos administrativos.

Sustenta que omitir ao sujeito passivo a indicação do fundamento legal do tributo cujo pagamento lhe é exigido, viola, peremptoriamente, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, ao passo que dificulta enormemente – senão impossibilita – a cabal irresignação em face do ato que se tenta impugnar. Assim, é viciado e, conseqüentemente, nulo o auto de infração em epígrafe, haja vista que não indica, em sua fundamentação, os dispositivos legais supostamente infringidos, em ofensa à Constituição Federal (CF), em seu art. 150, inciso I e ao princípio da motivação dos atos administrativos (art. 2.º c/c art. 50 da Lei n.º 9.784/99).

Também, nos termos do art. 18 do RPAF, arguiu a nulidade do auto de infração por insuficiência da descrição da infração, ensejando cerceamento de defesa, pois a presente autuação não contém os elementos suficientes para se determinar a infração alegadamente cometida pelo autuado, a fim de possibilitar as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório, uma vez que, embora a acusação mencione que se trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, com suposta apropriação superior à permitida pela legislação, o Auto de Infração não contém memorial de cálculo de modo a explicitar as notas fiscais consideradas, os valores indevidamente apropriados e aqueles créditos de ICMS que, alegadamente, teria direito o autuado, de forma a possibilitar uma colaboração entre as partes, com a busca pela verdade material.

No mérito, ultrapassadas as preliminares e pressupondo ter alcançado mediante grande esforço o objeto da autuação, adota como ponto de partida o dispositivo legal indicado no enquadramento da infração 07 – art. 93, § 17 do RICMS -, que, em consonância com o art. 20, § 5.º da Lei Complementar n.º 87/96, regula o direito ao crédito gerado a partir da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, cuja norma condiciona o direito ao crédito, estabelecendo regra de apropriação na razão de 1/48 na proporção das saídas tributadas mensais, regulando, por conseguinte, o princípio da não-cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, § 2.º da Constituição Federal, aduz o autuado que parece que a autuante entende que a empresa teria desconsiderado a proporcionalidade do crédito relativo à entrada de bem ativo imobilizado, contudo, sustenta o defensor que a autuante está completamente equivocada.

Reitera que não há qualquer elemento que demonstre a apropriação de crédito relativo às entradas de bens do ativo em valor superior ao permitido, mesmo porque o cálculo efetuado pela autuada corresponde exatamente ao que determina a Lei ao proceder ao cálculo do valor correspondente a 1/48 do montante total do crédito e aplicar o percentual obtido pelas saídas tributadas e saídas totais, do que registra que todas as saídas sob exame são tributadas, ou seja, todo o ativo imobilizado da autuada serve para comercialização de produtos tributados que se vinculam à sua atividade comercial habitual, gerando, pois, direito ao crédito de ICMS.

Destaca que, na presente situação, verifica-se que a autuante não atentou para o fato de que o contribuinte somente fabrica produtos tributados, como cerveja e refrigerantes, inclusive, por substituição tributária até o consumidor final, pelo que o seu coeficiente deve ser de 100%, proporção que exata e corretamente adotou a empresa, haja vista que todo o ativo é destinado à produção e comercialização de produtos tributados.

Assim, concluiu que a fiscalização está a exigir o cumprimento de obrigação não prevista em lei, desconsiderando no caso o princípio da legalidade e da não cumulatividade dispostos nos arts. 2º, inciso II e 155, § 2º, I da Constituição Federal.

Em seguida, aduz o defendente que a multa aplicada fere aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, do que aduz comentários sobre os mesmos e cita jurisprudência. Por fim, conclui que, “...não havendo, como não há infração a Lei, como foi comprovado pela essa impugnação, o auto de infração não deveria sequer ter sido lavrado, mas caso persista a penalização, requer a aplicação de critério justo com base no princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, livre de conotação confiscatória da qual foi revestida no referido auto de infração.”

Requer que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração em exame, sendo homologado o pagamento efetuado; a reconhecer a nulidade do Auto de Infração, cancelando-se o crédito tributário subsistente e determinando-se o arquivamento do presente processo administrativo fiscal ou, caso assim não entenda, o que por certo não ocorrerá, seja a multa aplicada levando-se em consideração os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

A autuante, ao prestar a informação fiscal, às fls. 297/298 dos autos, ressalta que, na infração 07, dispensadas são maiores abordagens se atentarmos para o demonstrativo utilizado para a apuração da dita irregularidade, pois a planilha é auto explicativa, uma vez que nada mais é o que reza o parágrafo 17 do art. 93, do RICMS, tido como infringido, transformado em demonstrativo.

Salienta as formalidades legais das quais se reveste o PAF conquanto vasto demonstrativos foram entregues em 05/07/10, em mídia, anexa à fl. 27, conforme recibo de fl. 229, que apontam para as irregularidades apuradas no Auto de Infração, cujas infrações de número 01 a 06 foram reconhecidas e recolhidas pelo autuado, conforme DAE à fl. 295, restando apenas a infração 07.

Assim, sustenta que descabe a alegação do defendente de que o Auto de Infração não contém memorial de cálculo de modo a explicar os valores indevidamente apropriados, apurado nesta infração. Aduz que, caso o autuado tivesse analisado a planilha correspondente ao cálculo desta infração, teria constatado que o mesmo foi feito com base nos valores constantes nos documentos fiscais apresentados pelo mesmo, mais precisamente nos livros Registros de Apuração do ICMS 2006 e 2007, especificamente nas saídas tributadas, e nos livros Registros de Entradas dos mesmos exercícios, correspondentes a aquisição de ativo imobilizado, mês a mês, e a fórmula do parágrafo 17 do art. 93 do RICMS/BA, encontraria o valor correto quanto ao crédito que tinha direito no mês de aquisição do bem, e o valor correspondente ao saldo proporcional correto que deveria lançar a crédito nos meses seguintes, conforme procedeu a fiscalização.

Às fls. 300 a 304 constam extratos do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), consignando valores reclamados, recolhidos e demais acréscimos legais.

VOTO

Da análise das peças processuais verifico que, apesar do lançamento de ofício consignar sete infrações, a lide se restringe, unicamente, à sétima infração, uma vez que o contribuinte reconheceu e recolheu, integralmente, os valores exigidos nas infrações 01 a 06, se insurgindo, apenas, contra a sétima infração.

Sendo assim, a lide limita-se, exclusivamente, a aludida infração 07, a qual exige do contribuinte a utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$ 16.277,19, relativo à parcela de 1/48 na aquisição de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, por desconsiderar a proporcionalidade do crédito como determina o art. 93, § 17º, I, do RICMS/BA.

O defendente, preliminarmente, requer a nulidade da citada infração sob a alegação de falta de fundamento legal, visto que a exigência se fundamenta exclusivamente no Decreto n.º 6.284/97, não mencionando um único dispositivo de lei sequer, o que cerceou seu direito de defesa.

Deve-se salientar que, conforme previsto no art. 19 do RPAF, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Por outro lado, conforme consolidado por este CONSEF, consoante se pode comprovar através da

Decisão da Câmara Superior consignada no Acórdão CS nº. 0031-29/09, “É devido o estorno de crédito proporcional à saída com redução da base de cálculo, por força da norma constitucional veiculada através do art. 155, §2º, inc. II, letras “a” e “b” da CF/88, de aplicação imediata irrestrita, bem como com base na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96.”, cujo trecho do voto peço vênha para transcrever.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ainda, com fulcro no referido dispositivo, a Lei 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...”.

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

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Impossibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo de instrumento, dada a excepcionalidade da medida. IV - Agravo regimental improvido. (AI-AgR 449051 / RS - RIO GRANDE DO SUL AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. I. - Embargos de declaração opostos à Decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, Relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento deste. (AI-ED 497755 / PR – PARANÁ BEM. DECL. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)”

Também, o defendente arguiu a preliminar de nulidade da sétima infração por insuficiência da descrição da infração, ensejando cerceamento de defesa, pois a presente autuação não contém memorial de cálculo de modo a explicitar as notas fiscais consideradas, os valores indevidamente apropriados e aqueles créditos de ICMS que, alegadamente, teria direito o autuado, de forma a possibilitar uma colaboração entre as partes, com a busca pela verdade material.

Conforme salientou a autuante em sua informação fiscal, o demonstrativo da memória de cálculo foi entregue em 05/07/10, em mídia, anexa à fl. 27, conforme recibo de fl. 229, o qual externa, de forma didática, a irregularidade apurada no Auto de Infração.

Assim, diante de tais considerações, rejeito os pedidos de nulidade da infração, pois vislumbro que a acusação fiscal preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi devidamente exercida, inclusive tendo o autuado citado que todas as saídas sob exame são tributadas, como também que todo o ativo imobilizado do autuado serve para comercialização de produtos tributados que se vinculam à sua atividade comercial habitual, gerando, pois, direito ao crédito de ICMS. Tal linha de raciocínio demonstra o total entendimento do autuado da acusação fiscal, o que prova que não ocorreu o alegado cerceamento ao seu direito de defesa.

Quanto às razões de mérito, as quais se restringem a alegar que não há qualquer elemento que demonstre a apropriação de crédito relativo às entradas de bens do ativo em valor superior ao permitido, pois o valor utilizado corresponde a 1/48 do montante total do crédito, uma vez que todas as saídas são tributadas, gerando, pois, direito integral ao crédito de ICMS, observo que:

1. em relação à afirmação de que toda a saída é tributada, a escrita fiscal do próprio contribuinte contraria tal afirmação ao consignar registros, tanto de entradas como de saídas, de operações isentas e não tributadas, a exemplo do que se pode comprovar às fls. 39 e 40 dos autos;
2. no tocante ao argumento de que não há qualquer elemento que demonstre a apropriação de crédito relativo às entradas de bens do ativo em valor superior ao permitido, há de se ressaltar que o defensor não deve ter tido acesso a mídia eletrônica, entregue ao autuado sob recibo, na qual contém arquivo analítico (Pastas fiscalização 2006 2007 - DIF ALÍQ 2006 e 2007 cred. Parc.) da apuração dos valores exigidos, decorrente da mensuração da proporção das saídas tributadas e aplicação do percentual sobre a fração mensal de 1/48 sobre o crédito pela entrada do bem destinado ao ativo imobilizado e posterior comparação com o correspondente crédito fiscal consignado no livro Registro de Apuração do ICMS (fl. 41), conforme exemplo a seguir:

0	1	2	3=1:2	4=(E)	5=1/48	6=3x4x5	7=6+7	8	11	12	13=
Jan/06	4.256.653,78	6.610.637,27	0,6439	330,82	0,0208	4,44	4,44	6,89	249,55	4,44	245,11

Onde: “0” = mês e ano; “1” = Total Saídas Tributadas + Exportação; “2” = Total das Saídas; “3” = Coef. de Crédito Saídas Tributadas; “4” = Valor Créd. Destacado na NF; “5” = Fração Mensal; “6” = Valor parc. a creditar 1/48 no mês seguinte; “7” = Valor Parcela do Crédito Acumulado; “8” = Vl. Parc. Aquisição Mensal; “11” = Valor lançado a crédito; “12” = Valor a ser creditado; “13” = Valor creditado a maior.

Por fim, no que diz respeito à alegação de que a multa aplicada fere aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, esclareço que a penalidade é a legalmente prevista, à época, ao caso concreto.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor de R\$ 90.904,16, devendo homologar a importância já recolhida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **089599.0002/10-9**, lavrado contra **FRATELLI VITA BEBIDAS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 90.904,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR