

A.I. Nº - 279463.0001/11-5
AUTUADO - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTE - WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 18/08/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0181-03/11

EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Previsão de redução total da base de cálculo nas operações com merluza – legislação da época. Se a base de cálculo é zero, seja qual for a alíquota que venha a ser aplicada, não há imposto a ser pago. Feita a revisão do lançamento, reduzindo-se o valor do crédito tributário lançado. **2. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITOS DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DE OPERAÇÕES ISENTAS E DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.** Uma vez pago o imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente. A defesa silenciou com relação às operações isentas. Quanto aos bens do ativo imobilizado, embora o fiscal autuante não tenha declinado na descrição do fato por qual razão glosou os créditos, a defesa não impugnou esse aspecto, pelo que se deduz que houve concordância tácita com a imputação. Mantido o lançamento. **b) FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS SUBSEQUENTES COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO ESTORNO PROPORCIONALMENTE À REDUÇÃO.** Em parte, pelos elementos constantes nos autos, havia previsão legal de manutenção do crédito, e em relação a outra parte a previsão de limite percentual do crédito é posterior aos fatos considerados neste caso. Lançamento indevido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/3/11, diz respeito aos seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erros na aplicação da alíquota, sendo lançado imposto no valor de R\$ 123.011,62, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, bem como referente a operações isentas e a bens do ativo imobilizado, sendo glosado crédito no valor de R\$ 58.859,26, com multa de 60%;
3. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, proporcionalmente à redução –

utilização integral dos créditos relativos a leite em pó e margarina (redução da carga tributária para 7%) e relativos a bebidas (redução para 18,90%) –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 7.149,55, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 29/45) suscitando em preliminar a nulidade do Auto de Infração por afronta ao art. 142 do CTN, alegando que neste caso o fisco teria que provar o que acusa, e não simplesmente inverter o ônus da prova. Cita doutrina e jurisprudência.

No mérito, alega que no caso do item 1º a autuação tomou por base a análise dos arquivos magnéticos da empresa, sem atentar para a verdade dos fatos. Diz que, com relação à mercadoria “pescado” (filé de merluza e peixe merluza), no período fiscalizado (janeiro a dezembro de 2007), consoante o art. 1º do Decreto nº 7.577/99, as operações internas com pescado tinham a base de cálculo reduzida em 100%, tendo aquele decreto sido prorrogado por tempo indeterminado pelo Decreto nº 8.665/03, somente vindo a ser revogado pelo Decreto nº 10.984/08, e portanto àquele tempo, além de o pescado não estar enquadrado nas exceções, não estava sujeito a carga tributária, de modo que, por amostragem, o lançamento fiscal não preenche o requisito da certeza e liquidez. Alega que, devido ao grande número de produtos fiscalizados e dos equívocos quanto à sua classificação, seria de suma importância a realização de perícia ou diligência para esclarecer se o autuante se baseou na legislação vigente à época dos fatos e se há mercadorias com redução de base de cálculo ou alíquota, e, havendo, quais são elas, e se o fiscal levou em conta tal situação. Conclui dizendo que se reserva no direito de formular outros quesitos quando da realização da diligência ou perícia.

Quanto ao item 2º, alega que não procede a acusação de que a empresa tivesse utilizado crédito indevido referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, porque o ICMS era debitado na saída subsequente, de modo que o débito na saída da mercadoria representava uma forma de anulação do crédito fiscal, não cabendo nova cobrança do crédito fiscal porque este já havia sido anulado com a tributação na saída. Pondera que não houve prejuízo para o Estado, pois houve tributação da mercadoria na saída. Toma por fundamento o critério da não-cumulatividade. Admite que o pagamento antecipado dispensaria o crédito bem como qualquer outro débito, mas a empresa procedeu ao crédito, porém, por outro lado, se debitava na venda, e isso não foi considerado pela fiscalização. Argumenta que a regra da não-cumulatividade legitima o crédito da entrada, de modo que, se as saídas são tributadas, mesmo que as entradas tenham sido realizadas sob o regime da substituição tributária, o crédito é igualmente permitido, por força do disposto no art. 155, II, e § 2º, I, da Constituição, c/c os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Com relação ao item 3º, alega que a inconsistência do levantamento fiscal está no fato de que a exigência fiscal afronta a regra constitucional da não-cumulatividade, que só permite a anulação do crédito nos casos de não-incidência e isenção, nos termos do art. 155, II, § 2º, I, da Constituição, e dos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96. Sustenta que, por essa razão, o benefício da redução da base de cálculo não enseja a anulação do crédito do imposto pago e destacado na Nota Fiscal de aquisição. Aduz que a Bahia implementou política fiscal e baixou a carga tributária dos produtos para baratear os preços das mercadorias e promover o acesso de todas as camadas da sociedade aos produtos como forma de fazer justiça fiscal, mas, se é obrigação do fisco fazer justiça fiscal, não pode transformar o ICMS de imposto não cumulativo em espécie tributária cumulativa, transferindo para o contribuinte de direito parte do imposto, negando-lhe a compensação integral do ICMS pago no ato da aquisição das mercadorias, porque, assim agindo, não só estará negando vigência ao art. 155, § 2º, I, da Constituição, mas também atropelando a técnica da não-cumulatividade do ICMS, haja vista que a Constituição assegura ao contribuinte o direito subjetivo de compensar da operação seguinte o ICMS integralmente cobrado nas anteriores, desde que a operação seguinte seja tributada, não importando se a operação seguinte é tributada integral ou parcialmente, pois o que importa é que a saída seja tributada pelo ICMS para ter direito

ao crédito do imposto integral pago na etapa anterior. Prossegue analisando o regramento nesse sentido na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei estadual nº 7.014/96. Argumenta que, apesar de a não-cumulatividade ser um direito subjetivo constitucional, o fisco neste caso exige da empresa parte do imposto pago nas etapas anteriores, e essa perda parcial do imposto já pago, além de onerar a empresa, implica dizer que o Estado atropela a Constituição. Considera inconcebível que o poder público, diante do preceito da moralidade, se comporte de modo a dar com uma das mãos e retirar com a outra, mormente quando envolve direito assegurado constitucionalmente, como ocorre neste caso, em que há redução de ICMS nas saídas, porém tal redução de tributação não permite ao fisco retirar da empresa um direito constitucionalmente assegurado de recuperar integralmente o ICMS pago na aquisição com o devido na etapa de saída ou venda dos produtos, mesmo que haja redução do imposto nas saídas. Sustenta não ser possível nem por lei nem por decreto restringir os créditos constitucionalmente assegurados.

Conclui dizendo que a pretensão fiscal consubstanciada neste Auto não pode prosperar por ferir não só os princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica, mas todo um conjunto de preceitos constitucionais, como a vedação de confisco, pois o fisco pretende cobrar imposto utilizando-se de presunção.

Reclama da desproporcionalidade da multa aplicada, ponderando que o Estado não sobrevive de multas, e sim de impostos, e por isso a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, devendo ser aplicada na proporção da infração cometida. Alega que a multa aplicada é desarrazoada, desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, esquecendo-se o caráter punitivo e transformando-o em arrecadatório. Cita jurisprudência acerca da necessidade de dosimetria da pena, em função do princípio da proporcionalidade.

Invoca a observância do princípio do “in dubio pro contribuinte”.

Pede que se declare nula a autuação, ou que no mérito seja declarada improcedente. Apela para a aplicação da interpretação mais benéfica, em caso de haver dúvida.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 57/59) dizendo que discorda do contribuinte no tocante à análise dos arquivos magnéticos, pois tais arquivos se coadunam com a escrituração fiscal, e foi elaborada uma planilha demonstrando item a item as infrações apontadas.

Quanto ao mérito, declara que no tocante às operações com merluza ele foi induzido a erro porque o RICMS só veio a recepcionar o Decreto nº 7.577/99 em março de 2008, de modo que acata a defesa do contribuinte.

Com relação ao item 2º, observa que a infração é por créditos indevidos em três situações distintas: “produtos da st” [leia-se: mercadorias da substituição tributária], “produtos isentos” e bens do ativo imobilizado. Considera que, no que concerne às mercadorias da “st” [substituição tributária], se o contribuinte realmente se debita na saída, ainda estaria sujeito a penalidades por isso, porém, pela análise dos arquivos, é possível concluir que o contribuinte tem saídas de tais mercadorias tanto com débito do imposto, como sem débito.

No tocante ao item 3º, o fiscal diz que a autuação está de acordo com o art. 100, II, do RICMS. Aduz que sobre essa questão o STF já se posicionou através do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 398.337-7-MG, conforme ementa que transcreve, e a decisão da 2ª Junta, através do Acórdão JJF 0078-02/10, esclarece que a redução da base de cálculo é uma espécie de isenção parcial.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Deu-se ciência da informação fiscal ao contribuinte (fls. 62-63), e este não se manifestou.

VOTO

O contribuinte suscitou uma preliminar que na verdade não é questão preliminar: *provas* constituem questão de mérito.

Foi requerida a realização de diligência ou perícia para esclarecer se o autuante se baseou na legislação vigente à época dos fatos e se no levantamento fiscal foram incluídas mercadorias com redução de base de cálculo ou alíquota, e, havendo, quais seriam elas, e se o fiscal levou em conta tal situação. O requerimento diz respeito ao item 1º do Auto.

Considero desnecessária a realização de perícia. A perícia é um mecanismo de que se pode lançar mão em caso de necessidade de esclarecimentos técnicos específicos de profissional de determinada área do conhecimento humano. Para se decidir se há ou não necessidade de perícia, deve o requerente indicar as razões pelas quais considera ser necessária tal providência. Não basta simplesmente requerer. É necessário fundamentar o requerimento. Neste caso – item 1º do Auto –, se havia mercadorias com redução de base de cálculo e o fiscal não levou em conta essa situação, caberia à defesa identificar os equívocos e apontá-los, para, aí sim, ser feita a correção do lançamento. Aliás, foi precisamente isso que a defesa fez com relação a merluza e filé de merluza, demonstrando que o fiscal se equivocou, tendo este reconhecido o erro ao prestar a informação. Indefiro o requerimento.

Passo ao exame dos aspectos de mérito da lide.

O item 1º acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erros na aplicação da alíquota. O autuado protestou que à época dos fatos havia redução total da base de cálculo nas operações internas com merluza. O fiscal autuante, na informação, reconheceu o erro e excluiu as parcelas relativas àquela mercadoria. Realmente, seja qual for a alíquota que venha a ser aplicada, se a base de cálculo é zero, não há imposto a ser pago.

Noto que o fiscal refez o demonstrativo fiscal (fl. 60). É de bom alvitre que no futuro, em casos dessa ordem, o nobre autuante seja mais preciso e explícito na demonstração dos elementos da autuação. No demonstrativo à fl. 60 estão preenchidas apenas duas colunas, uma com os valores remanescentes, e outra com a indicação dos meses correspondentes, constando em cada linha a título de histórico as expressões “total”, “total”, “total”... O mês de outubro é identificado pelo algarismo “0”. O mês de novembro é identificado pelo algarismo “1”. E dezembro, pelo algarismo “2”, sendo que na linha do total geral consta “al geral”. Lançamento de tributo é coisa séria. Aqui estão em discussão de um lado os interesses individuais do contribuinte na defesa de seu patrimônio, e de outro o interesse público na defesa do bem comum. Se do valor lançado são excluídas parcelas relativas a operações com merluza, deveria ficar claro que, de fato, os valores excluídos dizem respeito a operações com merluza, com especificação do número do documento fiscal, valor da operação, valor do imposto, etc.

Neste caso, como o contribuinte teve ciência da revisão do lançamento e não se manifestou, deduz-se que para ele os cálculos estão corretos.

Acato, com estas ressalvas, o *resultado da revisão*, reduzindo-se o valor do imposto a ser lançado no item 1º para R\$ 104.190,77. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nos elementos à fl. 60, pontuando que as quatro últimas linhas dizem respeito, respectivamente, a outubro, novembro e dezembro de 2007 e total geral.

O item 2º cuida de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, bem como referente a operações isentas e a bens do ativo imobilizado.

O autuado alega que teria direito ao crédito, apesar de as mercadorias estarem enquadradas no regime de substituição tributária, porque a empresa se debita nas saídas.

Na informação, o autuante contrapõe que, pela análise dos arquivos, observou que o contribuinte tem saídas de tais mercadorias tanto com débito do imposto, como sem débito.

De acordo com o art. 356 do RICMS, uma vez pago o imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam *desoneradas* de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, *vedada*, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

A defesa silenciou com relação às operações isentas.

Quanto aos bens do ativo imobilizado, o fiscal autuante não declinou na descrição do fato por qual razão glosou os créditos. Os demonstrativos fiscais às fls. 11/13 também nada explicitam em tal sentido. Como, porém, a defesa não impugnou esse aspecto, concluo que houve concordância tácita.

Mantenho o lançamento do item 2º.

No item 3º, o lançamento diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, proporcionalmente à redução – utilização integral dos créditos relativos a leite em pó e margarina (redução da carga tributária para 7%) e relativos a bebidas (redução para 18,90%).

O art. 100 do RICMS prevê que o contribuinte deve estornar (anular) o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias sempre que estas forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada (inciso I) ou forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução (inciso II).

Por outro lado, o RICMS prevê hipóteses em que não se aplica o art. 100, autorizando expressamente a manutenção do crédito, nos termos do art. 103 (situações de imunidade e não-incidência), do art. 104 (casos de isenção) e art. 105 (casos de redução de base de cálculo).

Na situação em exame neste item 3º, o nobre autuante citou no Auto de Infração apenas o dispositivo genérico do estorno de crédito (art. 100, II, do RICMS), não informando os dispositivos específicos relativos à redução da base de cálculo.

No caso das operações com bebidas a redução da base de cálculo era prevista no art. 87, inciso XXVI, e o art. 105, XVI, previa a manutenção do crédito, sendo portanto indevida a exigência de estorno.

Já no tocante às operações com leite em pó e margarina, a questão exige uma reflexão maior, porque não se trata de *redução da base de cálculo*, e sim de *redução da carga tributária*, o que é outra coisa. Embora a cabeça do art. 87 se refira a redução da base de cálculo, os incisos relativos a operações com leite em pó e margarina, diferentemente de outras situações do mesmo artigo em que é determinada qual a redução prevista, em relação às aludidas mercadorias é dito que no caso de leite em pó a redução é de 58,825%, “de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%” (inciso XXI), e no caso de margarina, que a redução é “de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7%” (inciso XXXI).

O art. 100 do RICMS prevê que se proceda ao estorno do crédito quando a operação futura é *isenta* ou *não tributada* ou tem *redução da base de cálculo*. Como neste caso a imputação diz respeito a redução da base de cálculo, concentro-me nesse aspecto: redução de *base de cálculo*.

Pode parecer mera questão se filigrana jurídica, porém não se deve confundir *redução de base de cálculo* com *redução de alíquota* e com *redução de carga tributária*.

Existe *redução de base de cálculo* quando o legislador altera apenas o elemento de mensuração da base imponible.

Há *redução de alíquota* sempre que a alteração se verifica no percentual de cálculo do imposto. A propósito desse aspecto, cumpre notar que não existe previsão legal para estorno em caso de a alíquota da operação seguinte ser inferior à da operação precedente. Por exemplo, se a empresa adquire mercadorias neste Estado (alíquota de 17%) e vende para outro Estado (alíquota de 12%), não existe previsão de estorno.

A terceira figura é a da *redução de carga tributária*. Redução de carga tributária não é nem redução de alíquota, nem redução de base de cálculo – é simplesmente redução de carga tributária, uma terceira categoria. A legislação prevê estorno de crédito em caso de redução de carga tributária? Não, não prevê. O art. 100 do RICMS prevê estorno é em caso de isenção ou não-incidência (inciso I) ou de redução de base de cálculo (inciso II).

Por esse ângulo de visão, se de fato se tratasse de redução da *base de cálculo*, no sentido estrito dessa figura tributária, realmente deveria ser feito o estorno do crédito fiscal utilizado por ocasião da entrada de mercadorias cujas saídas ocorreram com aquele benefício. Porém, pelo visto, no tocante a leite em pó e margarina, não se trata de redução da base de cálculo, mas sim de redução da carga tributária.

O legislador, percebendo essa *lacuna* – e portanto reconhecendo a distinção entre *redução da base de cálculo*, e sim de *redução da carga tributária* –, fez acrescentar ao art. 29 da Lei nº 7.014/96 o seguinte parágrafo, estipulando limite percentual do crédito em caso de redução da carga tributária:

“§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da *carga tributária* correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.” (grifei)

Esse parágrafo foi acrescentado pela Lei nº 11.899, de 30.03.10, e, sendo posterior aos fatos em discussão, ocorridos em 2007, não pode ser aplicado retroativamente.

Em suma, em relação a parte da exigência de estorno de crédito do item 3º havia previsão legal de manutenção do crédito, e em relação a outra parte a previsão de limite percentual do crédito é posterior aos fatos considerados neste caso.

As multas aplicadas, que a defesa considera terem natureza confiscatória e serem contrárias ao princípio da proporcionalidade, têm previsão legal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo o direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279463.0001/11-5**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 163.050,03**, 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.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 8 de agosto de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA