

PROCESSO	- A. I. N° 279463.0002/11-1
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BOPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDOS	- BOPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0211-05/11
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 19/12/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0393-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO PAGO A MENOS. O sujeito passivo arguiu que o pescado filé de merluza estava tributado na alíquota 0% (zero), nos termos do Decreto nº 8.665, de 26/09/2003, vigente em 2007, período da autuação, cujos respectivos valores foram excluídos. Infração parcialmente caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ISENTA. **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO IMOBILIZADO. Procedimentos em desacordo com a legislação. Infração mantida. 3. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL RELATIVO ÀS ENTRADAS CUJAS SAÍDAS FORAM OBJETO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. O art. 100, II, RICMS/BA prevê estorno proporcional do crédito fiscal, cujas saídas subsequentes tenham ocorrido com redução da base de cálculo. Acatada reclamação defensiva da inclusão do leite semi desnatado Parmalat, posto que não se trata de leite em pó, cujos respectivos valores foram excluídos. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas preliminares de nulidade arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO CONHECIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0261-01/11 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2011 e no valor de R\$ 225.519,18 de ICMS, acrescido da multa de 60%, imputa ao contribuinte acima identificado as seguintes irregularidades detectadas à legislação tributária deste Estado:

*INFRAÇÃO 1 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Exercício 2007. Valor de R\$ 171.273,12. Consta ainda que o contribuinte cometeu erros na classificação tributárias das mercadorias, fato demonstrado na planilha Saídas Tributada errada, assim separados:*

*1. Bebidas – sujeitas a alíquota de 27% que foram reduzidas para 17% ao invés de 18,90%;*

2. Diversos – mercadorias sujeitas a tributação normal com carga tributária inferior a 17%;
3. Leite – leite longa vida não fabricados na Bahia com carga tributária de 7% ao invés de 17%;
4. PCs e Notebooks - mercadorias com redução de carga tributária para 12% e não 7%;
5. Massas – massas e outras refeições prontas para consumo sujeita a tributação normal e não ST;
6. Bebidas lácteas – produtos tidos como iogurtes sem o serem. Tributação normal.

**INFRAÇÃO 2** – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária. Período de janeiro / novembro 2007. Valor R\$ 48.473,99. Consta que o contribuinte aproveitou crédito de ICMS nas operações com mercadorias isentas e bens destinados ao ativo imobilizado, demonstradas na planilha *créd ind A – ativo; I – isento; S – Produtos da substituição tributária*.

**INFRAÇÃO 3** – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Consta que o contribuinte utilizou integralmente os créditos relativos a compra de leite em pó, margarina e de bebidas. Período janeiro/novembro 07. Valor R\$ 5.772,07.

A 5<sup>a</sup> JJF prolatou a seguinte Decisão, após rejeitar a arguição de nulidade e de negar a realização de perícia, conforme solicitado:

[..]

No mérito, o Auto de Infração se refere a três imputações, a respeito das quais passarei a tratar em separado, conforme realizado pelo impugnante.

A infração 1 decorre do recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de diversas mercadorias regularmente escrituradas, conforme consta em demonstrativo fiscal, sendo acostadas aos autos, apenas as primeiras e últimas páginas - o teor completo encontra-se nas planilhas eletrônicas, entregues ao contribuinte, conforme prova recibo de fl. 25.

O questionamento defensivo restringe-se ao pescado filé de merluza / peixe merluza que foi tributado na alíquota 0% (zero), em conformidade com o Decreto nº 7.577, de 25/05/99 (prorrogado pelo Decreto nº 8.665, de 26/09/2003), situação alterada somente a partir de 27/03/2008, na vigência do Decreto nº 10.984, de 26/03/2008, cuja alíquota aplicável ao mencionado produto voltou a ser 17%.

Observo que na sua Informação Fiscal o Auditor Fiscal reconheceu a procedência das alegações defensivas no que se refere ao pescado supra mencionado; refez os cálculos com a exclusão da parcela da exigência relativa ao peixe merluza, apresentou novo demonstrativo de débito, reduzindo o valor da exigência de R\$ 171.273,12 para R\$ 134.727,40, conforme consta da fl. 60.

O contribuinte foi intimado para conhecer da alteração procedida, conforme faz prova os documentos de folhas 62 e 63, não apresentando qualquer manifestação, concordando tacitamente com a exigência. Assim, acato o levantamento fiscal, restando comprovada a infração, procedente a exigência na infração 1, no valor de R\$ R\$ 134.727,40.

Na infração 02, o imposto é exigido tendo em vista a utilização de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, nas operações com mercadorias isentas, na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Nas razões, o autuado arguiu que a utilização de crédito indevido não procede, uma vez que o ICMS é debitado e recolhido nas saídas subsequentes, não havendo prejuízo para o Ente Público.

Por sua vez, o Auditor Fiscal informa a inconstância nos registros das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, observando em relação ao mesmo produto, lançamentos nas entradas e nas saídas, com e sem crédito ou débito de ICMS.

Observo que o autuante elaborou demonstrativo, fls. 11/13, anexado novamente a primeira e última folha, discriminando os produtos adquiridos com isenção ou enquadrados no regime de substituição tributária, cuja utilização de créditos de ICMS não tem previsão legal, ainda assim, o contribuinte procedeu ao aproveitamento na sua escrita fiscal.

Incabível a alegação defensiva da utilização de créditos fiscais, ao arreio da legislação ordinária, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, II e § 2º, I, da Constituição Federal, c/c artigos 19 e 20, da LC nº 87/96) ou em razão dos débitos nas saídas seguintes.

Nesse contexto, a própria Constituição determina que a isenção ou a não incidência, salvo lei em contrário, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes. De outra banda, impõe destacar a liberdade outorgada ao legislador complementar em matéria da não-cumulatividade aplicável ao

*ICMS que, de acordo com art. 155, § 12º, XII, “a”, CF 88, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.*

*À seu tempo, a LC 87/96 (art. 20) estabelece que o crédito apropriado em função da aquisição de mercadorias no estabelecimento, destinadas ao ativo permanente, deverá ser apropriado à razão de 1/48 por mês. Os produtos incluídos no regime da substituição tributária, cuja sistemática de antecipação do montante do tributo da operação própria e das sucessivas, encerra o ciclo de tributação e vedada é a utilização de créditos fiscais.*

*Dessa forma, observo que os demonstrativos fiscais juntados pela fiscalização apontam todas as mercadorias, cujos créditos foram utilizados indevidamente, com a identificação das respectivas notas fiscais de aquisição, base de cálculo e valor do crédito indevido. Caberia ao impugnante trazer ao processo as provas que pudessem elidir a pretensão fiscal, mostrando em quais casos, em havendo, houve efetivo pagamento nas saídas, o que não foi feito. Limitou-se a arguir sobre o princípio da não cumulativamente e, genericamente, que tributou nas saídas, sem apresentar qualquer prova, nesse sentido. Em havendo, de fato, tais pagamentos, devem o autuado requerer a restituição dos valores pagos indevidamente. Por tal razão, mantenho a imputação na íntegra.*

*No que se refere à infração 3, a acusação é que o autuado deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.*

*A reclamação defensiva é que o autuante incluiu entre os produtos sujeitos à redução da base de cálculo, constantes do relatório fiscal (leite em pó, margarina e bebidas), o leite semi desnatado Parmalat, que não se trata de leite em pó. O autuante concorda com o equívoco apontado pelo sujeito passivo e procede à exclusão do produto.*

*Examinando os autos do processo, vejo que o autuante elaborou demonstrativo fiscal, fls. 14/22, discriminando os produtos que foram revendidos com redução da base de cálculo, sem o estorno proporcional à redução, nos termos do art. 100, II, RICMS BA.*

*Novamente acertado o procedimento fiscal em estornar parte do crédito fiscal, cujas saídas subsequentes tenham ocorrido com redução da base de cálculo, pois, tal benefício vem sendo considerado como uma espécie de isenção parcial. Nesse caso, com fundamento extraído no próprio princípio constitucional da não-cumulatividade, tão caro ao ICMS, a impedir que a isenção implique crédito fiscal. Noutras palavras, a isenção na operação posterior provoca anulação do crédito relativo às operações anteriores.*

*Na sua Informação Fiscal, novamente o Auditor Fiscal reconheceu a procedência das alegações defensivas, refez os cálculos com a exclusão da parcela da exigência em que não cabia estorno proporcional, apresentou novo demonstrativo de débito, reduzindo o valor da exigência de R\$ 5.772,07 para R\$ 5.169,00, conforme consta da fl. 60.*

*O contribuinte foi intimado para conhecer da alteração procedida, conforme faz prova os documentos de folhas 62 e 63, não apresentando qualquer manifestação, no que anui tacitamente com a exigência. Assim, acato o levantamento fiscal, restando comprovada a infração, procedente a exigência na infração 3, no valor de R\$ 5.169,00.*

*[..]*

*Com relação ao percentual da multa suscitado pelo sujeito passivo, constato que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal, inexistindo qualquer ilegalidade na sua exigência, posto que prevista no artigo 42, inciso II, “a” da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório, abusivo, ilegal e constitucional, não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAFBA. Considere-se ainda a possibilidade de reduções da multa prevista na própria legislação que a instituiu, no caso de pagamento do imposto exigido.*

*Resumo final das infrações:*

Item	Valor inicial	Valor final	Multa
Infração 1 -	R\$ 171.273,12	R\$ 134.727,40	60%
Infração 2 -	R\$ 48.473,99	R\$ 48.473,99	60%
Infração 3 -	R\$ 5.772,07	R\$ 5.169,00	60%
Total	R\$ 225.519,18	R\$ 188.370,39	

*Dianete de todo o exposto e das provas trazidas aos autos, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A JJF recorreu, de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 82/97). Noticiando sobre a tempestividade do seu Recurso, da sua apresentação em meio magnético e das infrações a ele imputadas, passa a contestar a infração 01 do presente lançamento fiscal.

Comenta sobre a improcedência da autuação e da Decisão da JJJ. Para corroborar sua assertiva diz que o produto pescado foi excluído da autuação, em clara prova de que o lançamento fiscal, baseado nos arquivos magnéticos da empresa, não atentou para a verdade material dos fatos.

Nesta esteira, passa a contestar o entendimento externado pelo fisco, e por este Colegiado, a respeito da alíquota aplicada ao produto “leite longa vida” cujo imposto foi apurado pela alíquota de 17% ao invés de 7%, já que não fabricado no Estado da Bahia.

Afirma que as determinações da legislação estadual, em não conceder redução de base de cálculo ao leite fabricado fora deste Estado, afrontam frontalmente as determinações do art. 1º, art. 150, V, art. 152 e art. 155, II, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Afora o princípio da isonomia consagrado no art. 5º e 150, II da Carta Magna. E assim se posiciona: “*Bem se vê que o Constituinte estabeleceu um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os Entes pertencentes à mesma Federação, que implicassem em crescimento de um Estado em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna. Por atropelar o pacto federativo, é improcedente o Auto de Infração, pois o Estado da Bahia, ao impor diferentes situações de tributação para o mesmo produto, está desconsiderando a hierarquia das normas legais vigentes e os princípios basilares do direito*”.

Passa em seguida, a discorrer sobre o “princípio da limitação de tráfego” para corroborar sua tese de que a legislação estadual não pode instituir “barreira alfandegária” nas operações interestaduais, “entre Estados irmãos” encarecendo o produto oriundo de outros Estados e reduzindo o seu preço dos “produtos nativos”. Neste discussão tras a baila ensinamentos do Prof. Manoel Gonçalves Ferreira quando comenta a “vedação ao limite de tráfego imposto pelo inciso V do art. 150 da CF”, comenta a respeito das determinações do art. 152 da CF (vedação aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios de estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços), trazendo lições do Prof. Pinto Ferreira, Prof. Manoel Gonçalves Ferreira e Sacha Calmon Navarro Coelho para concluir que “... a sistemática engendrada pelo estado, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio de leite, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da carga tributária de 17% de ICMS, enquanto o produtor local tem sua taxação reduzida à 7%”

Volta, novamente, a discorrer sobre o “desrespeito a princípio da Isonomia Tributária” citando o art. 5º e art. 150, II, da CF e lições dos Professores Ives Gandra e Celso Bastos para afirmar que a desobediência do Estado à hierarquia das normas vigentes e aos princípios basilares do direito o levara à sucumbência caso ultrapassada a esfera administrativa. Neste sentido discorre sobre a desobediencia do RICMS/97 em respeito ás normas superiores e sobre o princípio da antinomia, para reafirmar que ele encontra-se em conflito com os arts. 1º, 5º, 150, II e V e 155, II, § 2º, XII, “g”, da CF/88 e o Decreto nº 7.826/2000 que estabeleceu a redução de base de cálculo para a saída de leite produzido no Estado.

Em relação aos demais produtos, afirma que como comprovada a existência de equívocos no lançamento fiscal, necessário se torna a realização de diligência/perícia para averiguar a verdade material dos mesmos, visando as suas classificações. Neste sentido, formula quesitação (fl. 90) e diz que se reserva no direito de formular outros quesitos quando da realização da diligência e/ou perícia.

E, em assim sendo, considera ser evidente que o lançamento fiscal não preenche o requisito da certeza e liquez.

Em relação à infração 2, observa que embora a JJF tenha afirmado de que o direito ao crédito fiscal do ativo immobilizado poderia ser aproveitado em 1/48, não considerou os meses que já haviam passado para o aproveitamento dos mesmos. Com este aproveitamento, diz, tornaria a exigência improcedente.

Entende ainda que, mesmo as mercadorias sujeitas à isenção e à substituição tributária que tiveram débito nas saídas os créditos fiscais deveriam ser aproveitados. Neste momento, afirma que a JJF deixou de realizar diligência neste sentido.

Defende, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, II e § 2º, I, da Constituição Federal, c/c artigos 19 e 20, da LC nº 87/96), que deve ser reconhecido o direito ao crédito fiscal na entrada em razão do débito da saída seguinte.

Concorda que o pagamento antecipado dispensa a utilização de créditos, porém e no caso, a empresa procedeu ao crédito, mas, por outro lado, debitou-se na venda, o que não foi considerado quando da fiscalização. Conclui que o crédito de ICMS, mesmo em se tratando de substituição tributária é possível, quando a saída for tributada, para que não haja enriquecimento ilícito do Estado.

Requer novamente perícia/diligência para confirmar a tributação nas operações de saída.

Quanto à infração 3, observa que tanto a fiscalização como a JJF consideraram que os dados contidos no Auto de Infração eram inconsistentes, pois foi apresentado o “leite semi-desnatado Parmalat 1L”, como leite em pó, razão pela qual a infração foi julgada parcialmente procedente.

Acontece, porém, que o valor remanescente também é improcedente já que a ação fiscal afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS que só permite a anulação do crédito nos casos de não incidência e isenção.

Diz que o benefício da redução da base de cálculo nas saídas das mercadorias listadas pela fiscalização não enseja a anulação do crédito do imposto pago e destacado na nota fiscal de aquisição. Que se trata de política fiscal implementada pelo Estado da Bahia para reduzir a carga do ICMS, barateando os preços das mercadorias e promovendo o acesso de todas as camadas da sociedade aos produtos.

Entretanto tal “justiça fiscal” não pode transformar o ICMS de imposto não-cumulativo em espécie tributária cumulativa, pois a CF/88 assegura ao contribuinte o direito subjetivo de compensar, na operação seguinte, o ICMS integralmente cobrado nas anteriores, importando apenas que seja ela tributada. Irrelevante que a operação seguinte seja tributada integral ou parcialmente, o que se expressa na Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96.

Afirma que no caso concreto, ocorre à redução do ICMS nas saídas, o que não permite ao Fisco retirar direito de recuperação integral do ICMS pago na aquisição, com o devido, na etapa de saída ou venda dos produtos, ainda quando haja redução do imposto nas saídas. Ressalta que não pode a lei, nem decreto restringir os créditos de ICMS constitucionalmente assegurado. Em assim sendo improcede a exigência fiscal.

Passa, em seguida, a falar sobre a presunção, que a considera sinônimo de injustiça, especialmente no direito público que tem como princípio basilar o da reserva legal.

E assim se posiciona:

*“O caso em análise oferece ótima oportunidade para a reflexão, eis que, torna-se aqui evidente o apego, por parte da autoridade fiscal, a uma interpretação dos produtos de forma equivocada, não reconhecendo, que a lei não visou criar formas de constrangimento ilegal ao contribuinte. É insuficiente para justificar o Auto de Infração e consequente penalização, o ato do agente fiscal que se fundamenta em presunções. Da leitura da peça punitiva, depreende-se que o autuante motivou a suposta infração cometida pelo recorrente, fazendo afirmação sob presunção de que os produtos foram comercializado com erro na alíquota e que houve creditamento indevido. Não restou suficientemente provado os fatos alegados. Vê-se de maneira clara que o raciocínio do autuante despreza cuidados a elementos jurídicos e a verdade material, resultando insanáveis”*

vícios de forma e de direito, razão pela qual, não deve prosperar, sobretudo diante de farta demonstração do equívoco cometido pelo recorrente”.

Aborda, em seguida a desproporcionalidade da multa aplicada. Afirma que ainda que a exigência fiscal não fosse improcedente, a multa cobrada não pode ter caráter remuneratório, mas punitivo; nesse sentido, a multa aplicada é desarrazoada, desproporcional, injusta, abusiva e com nítido caráter confiscatório.

Diante disso, pede, sucessivamente à improcedência da exigência fiscal e que seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada.

Pede, também, que seja considerado o benefício da dúvida, nos termos do art. 112, do CTN, ao afirmar que, em caso de dúvida, a interpretação da norma deve favorecer ao contribuinte.

Requer a final: a improcedência do Auto de Infração, a interpretação da norma à luz do art. 112, do CTN, a juntada posterior de provas e a realização de perícia e diligência fiscal-contábil.

Em seu Parecer jurídico da lavra da n. Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa (fl. 104/106), a PGE/PROFIS aduz o seguinte:

[...]

*Incialmente, vale observar que não se trata de tratamento diferenciado dado ao leite produzido fora do Estado, mas sim de benefício fiscal, concedido ao leite produzido dentro do Estado.*

*Logo, a redução da base de cálculo estabelecida no Decreto 7.826/00 para o leite produzido no Estado é um benefício fiscal conferido pelo Estado da Bahia, e, como tal, deve ser analisado de forma restritiva.*

*Quanto à alegação do recorrente de que a autuação infringe preceitos constitucionais, lembramos que foge à competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade da lei, ante a vedação expressa contida no artigo 167 do RPAF vigente, o qual transcrevemos:*

[...]

*Conclui-se, portanto, que aos órgãos julgadores administrativos cabe a aplicação da lei, que no caso dos dispositivos questionados pelo recorrente, encontram-se em plena vigência. Em relação ao pedido de diligência, não vejo razão para que seja deferido, pois o Recorrente não trouxe qualquer alegação que dependa de análise técnica.*

*Quanto à infração 02, não vejo como aderir à tese Recursal, uma vez que os créditos relativos à aquisição de ativo fixo devem ser utilizados à razão de 1/48 avos e não de uma única vez como feito pelo contribuinte. Caso pretende fracionar o uso do crédito fiscal de forma extemporânea, o contribuinte deve agir dentro das regras previstas no RICMS, comunicando à repartição fiscal competente. Não cabe ao CONSEF essa apreciação, tampouco o deferimento do uso, nesse momento, do crédito fiscal, nas parcelas anteriores à autuação.*

*No tocante à infração 03, que trata do estorno do crédito fiscal proporcional à redução da base de cálculo nas saídas, vejo que a matéria já foi objeto de manifestação da PGE/PROFIS que seguiu o caminho trilhado pelo STF para entender que a redução de base de cálculo equivale à isenção parcial, portanto, dentro da hipótese prevista para estorno de crédito fiscal pela LC 87/96.*

*Tal entendimento adotado pelo STF ainda é atual, conforme ementa abaixo transcrita.*

[...]

*Por fim, a alegação de que a autuação está estribada em mera presunção não se sustenta, pois as infrações foram devidamente tipificadas e estão alicerçadas em documentos trazidos pelo autuante.*

*Não vejo como atender-se ao pedido de adoção da interpretação mais favorável, já que isso se faz diante de razoável dúvida na compreensão, o que não se faz presente nesse caso.*

*As multas aplicadas são as previstas em lei para as infrações imputadas, não cabendo, como dito, ao CONSEF apreciar alegação de inconstitucionalidade.*

*Dianete disso, opino pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso.*

## VOTO

Antes de me pronunciar a respeito do Recurso Voluntário, entendo necessário abordar, primeiramente, o Recurso de Ofício.

Da análise dos autos verifico que, à época do julgamento levado a efeito pela 1ª JJF, era do ponto de vista regulamentar cabível a interposição do Recurso de Ofício. Entretanto, com o advento do Decreto nº 13.997 de 17 de maio de 2012, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA sofreu alteração, processada através do Art. 3º do nominado decreto, que para melhor esclarecimento, a seguir transcrevo:

*“Art. 3º - Não deverá ser apreciado Recurso de ofício de Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, referente a débito exonerado com montante em valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), interposto antes da vigência do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, em tramitação para julgamento na Câmara de Julgamento do CONSEF, sendo considerada definitiva a Decisão de primeira instância.”*

Desta maneira é à luz do dispositivo regulamentar acima, e considerando que o valor exonerado pela Decisão recorrida é inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), não se pode dar conhecimento ao Recurso de Ofício interposto, tornando-se definitiva, caso não seja interposto Recurso Voluntário, a Decisão recorrida diante do que determina o art. 173-A, I, do RPAF/BA.

Passo a análise do Recurso Voluntário.

A infração 1 trata do recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas no exercício 2007. O autuante informou que o contribuinte cometeu erros na classificação tributária das mercadorias, como demonstrou em planilha e pelos seguintes fatos: 1. Bebidas – sujeitas a alíquota de 27% que foram reduzidas para 17% ao invés de 18,90%; 2. Diversos – mercadorias sujeitas a tributação normal com carga tributária inferior a 17%; 3. Leite – leite longa vida não fabricados na Bahia com carga tributária de 7% ao invés de 17%; 4. PCs e Notebooks - mercadorias com redução de carga tributária para 12% e não 7%; 5. Massas – massas e outras refeições prontas para consumo sujeita a tributação normal e não ST; 6. Bebidas lácteas – produtos tidos como iogurtes sem o serem. Tributação normal.

O recorrente, na sua argumentação sobre esta infração, primeiramente diz que como o produto pescado foi excluído da autuação pela JJF, restava patente a prova de que o lançamento fiscal, baseado nos arquivos magnéticos da empresa, não atentou para a verdade material dos fatos, o que desaguava na sua improcedência.

Sobre tal argumento, esquece o n. patrono da empresa os objetivos e finalidade da existência do Conselho de Fazenda Estadual, bem como, do Controle da Legalidade exercido pela PGE/PROFIS, e somente para se ficar adstrito ao âmbito administrativo. O fato de a fiscalização ter equivocadamente autuado, por erro de aplicação de alíquota, um produto (no caso o pescado) não significa, sob qualquer aspecto, que os demais produtos assim estejam. Afora que os arquivos magnéticos, apresentados pela própria empresa devem espelhar fielmente a sua escrita fiscal. Se assim não for, é responsabilidade dela, única e exclusivamente, lhe cabendo provar os erros existentes e cometidos por ela própria.

O recorrente no seu Recurso insurge sobre a aplicação da alíquota de 17%, ao invés de 7% ao produto “leite longa vida” já que neste Estado não fabricado. Insurge-se contra o benefício fiscal concedido ao “leite longa vida” fabricado na Bahia, entendendo que tal procedimento da legislação estadual afronta frontalmente as determinações do art. 1º, art. 150, V, art. 152 e art. 155, II, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Afora o princípio da isonomia consagrado no art. 5º e 150, II da Carta Magna e o “princípio da limitação de tráfego” imposto pelo inciso V do art. 150 da CF. Diz, ainda, que o RICMS/97 desobedece às normas superiores e o princípio da antinomia.

Inicialmente, ressalto que diante da norma tributária vigente no País somente posso me alinhar às colocações feitas pela PGE/PROFIS a respeito das limitações que se impõe aos benefícios fiscais, caso ora guerreado. O Estado, diante de circunstâncias e interesses da sua comunidade, pode e deve particularizar segmentos econômicos. No presente caso, visando incentivar a pecuária, optou por reduzir a base de cálculo do “leite longa vida” fabricado no Estado, ficando condicionado tal benefício ao cumprimento da norma estabelecida que deve ser interpretada

literalmente, pois no caso, ela deve proteger o ente tributante para que tais benefícios não sejam ampliados à operações ou mercadorias que o Estado não pretendeu concedê-las. E esta situação resta expressamente especificada no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN.

Por outro lado, a tese do recorrente é de que a norma posta no RICMS/97 (art. 87. XXXV) e Decreto nº 7.826/2000 (revogado pelo Decreto nº 10.984/2008) são inconstitucionais. Em primeiro, ressalto de que este é foro administrativo, lhe sendo vedado a competência de discutir tal matéria, conforme determinações do art. 167, do RPAF/BA. Apenas lhe cabe a aplicação da norma legal vigente. Em segundo, se aceitar a tese exposta pelo recorrente deveria solicitar à fiscalização que complementasse o lançamento fiscal para apurar o imposto não recolhido referente às aquisições feitas pelo recorrente sobre o “leite longa vida” fabricado neste Estado.

Em assim sendo, pauto-me à norma posta neste Estado.

A matéria em combate encontrava-se regida pelo Decreto nº 7.826/2000, alterado pelos Decretos nºs 8.276/02, 8.297/02, 8.413/02 e 8.666/03, que assim estabelecia:

*Art. 1º Fica reduzida em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) a base de cálculo do ICMS nas operações de saídas internas de leite de gado classificado nas categorias a seguir indicadas, fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento):*

**II - leite tipo longa vida (esterilizado);**

Este Decreto foi revogado a partir de 27/03/08 pelo Decreto nº 10.984, publicado no DOE de 27/03/08 que incluiu as suas disposições do RICMS/97 no seu art. 87, XXXV.

Em assim sendo, a pretensão do recorrente de estender o benefício fiscal ao “leite longa vida” às suas operações interestaduais de aquisições não podem ser acatadas.

Em relação aos demais produtos, diz que como comprovada a existência de equívocos no lançamento fiscal, necessário se tornava à realização de diligência/perícia para averiguar a verdade material dos mesmos, visando as suas “classificações”. Neste sentido, apresenta duas questões a serem respondidas e diz que se reserva ao direito de formular outros quesitos quando da realização da diligência e/ou perícia.

Em primeiro, como anteriormente dito, o erro de um produto (pescado) não contamina os demais. Em segundo, não vejo causa para aceitar o pedido de diligência/perícia formulado. As questões levantadas pelo recorrente (*1. O autuante, quando da classificação e aplicação da alíquota, utilizou a legislação vigente à época do fato gerador, ou seja, do período fiscalizado?; 2. Há produtos com redução de base de cálculo ou alíquota? Quais são? O autuante considerou esta situação ou os tributou?*) são, precisamente, a motivação da autuação como consta da descrição da infração e que apresentei no início do presente voto. E, diante de todo o levantamento realizado e entregue ao contribuinte, conforme prova de fl. 25 dos autos, caberia a ele demonstrar erros existentes, caso houvesse. Esta situação não foi realizada, como determina o art. 123, do RPAF/BA.

Em assim sendo, indefiro o pedido de diligência/pericia com base em todas as determinações do art. 147, I e II, do RPAF/BA.

Pelo exposto, as razões recursais não podem ser acatadas.

A infração 2 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, ou em operações com mercadorias isentas e bens destinados ao ativo imobilizado.

As razões recursais, em síntese, são as seguintes:

1. Se tem direito, como afirmou a JJF, ao aproveitamento de 1/48 dos créditos fiscais sobre o ativo imobilizado ela não considerou os meses que já haviam passado para o aproveitamento dos mesmos.
2. Defende, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, II e § 2º, I, da Constituição Federal, c/c artigos 19 e 20, da LC nº 87/96), que tem direito a todos os créditos fiscais, mesmo que as mercadorias estejam sujeitas à isenção e à substituição tributária e que tiveram débito nas saídas.
3. Embora concorde que o pagamento antecipado dispensa a utilização de créditos, a empresa utilizou para tais mercadorias o regime normal de apuração, ou seja, creditou-se nas entradas e debitou-se nas saídas. Requer perícia/ diligência para confirmar a tributação nas operações de saída.

A respeito do primeiro argumento do recorrente, como bem pontuado pela PGE/Profis, não poderia a empresa utilizar os créditos fiscais sobre o ativo imobilizado de uma só vez, como feito e sim à razão de 1/48 avos. E, no caso do seu aproveitamento fracionado, como requer, este CONSEF não tem competência para autorizar o uso de qualquer crédito extemporâneo. Pode o contribuinte e diante da norma legal inserta no RICMS requerê-lo à Repartição de sua circunscrição fiscal.

Quanto ao segundo argumento, não se contesta que à CF/88 dispõe ser o ICMS não cumulativo. Porém esta mesma Constituição prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”). Portanto, nas operações em comento, sendo a definição de crédito fiscal matéria reservada à Lei Complementar, que não pode ser modificada por qualquer lei estadual, sob pena de importar em grande insegurança jurídica e claro prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital (não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros), elas devem ser tratadas pela forma prevista na Lei Complementar.

Em assim sendo, a LC nº 87/96 em obediência à CF/88 determina que o ICMS é imposto não-cumulativo compensando-se aquele devido com o crédito fiscal existente, bem como, até que não se opere o prazo decadencial, créditos existentes, direito do contribuinte, podem, e devem, ser utilizados. E tais determinações estão expressas nos artigos 19 e 20 da nominada LC (reproduzido no Estado da Bahia no art. 26, 28 e 29 da Lei nº 7.014/96) Entretanto, este mesmo art. 20 assim determina:

*“§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*(...)*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.”*

Tais determinações foram expressas nos §§ 1º a 4º do art. 29, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Em assim sendo, mercadorias isentas, a exemplo de salsa, sal, entre outros (ou mesmo com redução de 100% de base de cálculo), conforme demonstrativo acostado às fls. 12/13 dos autos e CD entregue ao recorrente não geram direito a crédito fiscal.

E quanto às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, diz o recorrente de que pagou o imposto nas suas saídas. Por oportuno, ressalto que o enquadramento de uma mercadoria na ST ou antecipação tributária independe da operação posterior a ser realizada. Ela deve ser apurada, conforme determina a legislação tributária, inclusive neste cálculo, abatendo-se

o crédito fiscal consignado no documento fiscal, e o imposto pago no prazo regulamentar. E, em consequência, as mercadorias enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária, mesmo na hipótese delas terem tido saídas pelo regime normal de apuração, a norma tributária veda a utilização do seu crédito fiscal, como dispõe o RICMS/97 no seu art. 97, IV, já que abatido anteriormente. Ou seja, o instituto da substituição/antecipação tributária não viola o princípio da não cumulatividade do ICMS, pois como acima explicitado, os créditos fiscais são considerados quando da apuração do imposto. E, neste específico caso, se o recorrente trouxesse aos autos prova de que recolheu o tributo, mesmo de forma errônea, para que não houvesse “*bis in idem*” o imposto recolhido não poderia mais ser exigido e a questão seria de aplicação de multa (obrigação acessória) com fundamento no § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, não há prova das alegações da empresa de que as mercadorias saíram com tributação. Em assim sendo, com base no art. 143 e 141, do RPAF/99 (Decreto nº. 7.629/99) não posso dar guarida a tese recursal, nem, tampouco, deferir seu pedido de diligência/perícia, já que caberia a ele provar as suas alegações, inclusive observando que a escrituração e o procedimento adotado, caso confirmado, foi de única e exclusiva responsabilidade do recorrente.

Pelo exposto, as razões recursais não possuem o condão de desconstituir a infração 02 e acima analisada.

A infração 03 diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Consta que o contribuinte utilizou integralmente os créditos relativos à compra de leite em pó, margarina e de bebidas.

Mais uma vez o recorrente aduz que esta infração afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS que só permite a anulação do crédito nos casos de não incidência e isenção. Que o benefício da redução da base de cálculo nas saídas das mercadorias não enseja a anulação do crédito do imposto pago e destacado na nota fiscal de aquisição. Diz ser irrelevante para que seja obedecido o princípio da não cumulatividade que a operação seguinte seja tributada integral ou parcialmente, não podendo a lei, nem decreto restringir os créditos de ICMS constitucionalmente assegurados.

Observo que para se obedecer ao princípio de não-cumulatividade do imposto insculpido da Constituição Federal existem duas contra partidas a ser consideradas, ou seja, os créditos e os débitos. Por isto que o art. 155, § 2º da CF determina que o imposto é não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O Estado ao reduzir a base de cálculo do imposto, configura uma desoneração de tributação nas vendas realizadas dentro do Estado, e ele não pode suportar um crédito fiscal relativo a uma operação de compra sem a contra partida, ou seja, o seu débito. Por tal circunstância veda a sua utilização.

Tal matéria já foi largamente discutida nos tribunais pátrios sendo pacificada pelo Supremo Tribunal Federal que entende ser o benefício fiscal de redução de base de cálculo uma isenção parcial, incidindo, portanto a regra constante do art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal, conforme decisões abaixo citadas e exemplificativas.

1. RE 174478 / SP - SÃO PAULO  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO  
Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO  
Julgamento: 17/03/2005      Órgão Julgador: Tribunal Pleno

**EMENTA:** TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao Recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São

constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88

2. AI 552306 AgR-AgR / MG - MINAS GERAIS  
AG.REG.NO AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO  
Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI  
Julgamento: 06/06/2006 Órgão Julgador: Primeira Turma

**EMENTA: 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 expostas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Agravo regimental improvido.

3. RE 174478 ED / SP - SÃO PAULO  
EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator(a): Min. CEZAR PELUSO  
Julgamento: 14/04/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

**EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao Recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição da República.**

4. AI 558290 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL  
AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO  
Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI  
Julgamento: 30/06/2009 Órgão Julgador: Primeira Turma

**EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.** I - No julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, o Tribunal passou a entender pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, uma vez que consubstancia isenção fiscal parcial. Precedentes. II - Recurso protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.

5. RE 465236 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL  
AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA  
Julgamento: 06/04/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma

**EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.** 1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Em assim sendo existe previsão constitucional da norma vigente neste Estado, e previsão na Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, § 3º, II), na Lei nº 7.014/96 (art. 29, § 4º, II) e no RICMS/BA (art. 100, II).

Portanto, correto o procedimento fiscal ao exigir o estorno de crédito relativo à entrada de mercadorias cuja saída subsequente ocorreu com redução da base de cálculo, na mesma proporção da fruição do benefício que corresponde a uma isenção parcial, não podendo ser acolhida à discussão trazida pelo recorrente para desconstituir a infração em comento.

O recorrente ainda afirma que o Auto de Infração encontra-se lastreado em uma presunção. Esta é afirmativa equivocada. Todas as infrações imputadas ao sujeito passivo tributário encontram-se embasadas em levantamentos fiscais e na norma tributária vigente, que em qualquer momento trata de presunções e sim de matéria legal e fática.

E, no mais, não vejo como aceitar o pedido da adoção da interpretação mais favorável, com base nas determinações do art.112, do CTN já que dúvidas não existem quanto às infrações ao contribuinte imputadas. E, mais uma vez, se acaso, equívocos tenham sido cometidos pela fiscalização caberia ao recorrente provar como dispõe o art. 123, do RPAF/BA.

Por fim o recorrente afirma que a multa exigida na presente ação fiscal é desarrazoada, desproporcional, injusta, abusiva e com nítido caráter confiscatório.

Com relação ao caráter confiscatório das multas aplicadas, entendendo o recorrente serem as mesmas inconstitucionais, ressalto que é vedado a este CONSEF a competência de sua discussão, ao teor do art. 167, do RPAF/BA. No mais, elas estão previstas no art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Por tudo exposto NÃO DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279463.0002/11-1, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$188.370,39**, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos II, “a” e VII, “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

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