

**PROCESSO** - A. I. Nº 087461.0301/10-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A.  
**RECORRIDOS** - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0180-04/11  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26.12.2012

### **3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0071-13/12**

**EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE SAÍDAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO.** A redação anterior dada ao parágrafo único do art. 13, RICMS/97 estabelecia perda de benefício fiscal, na situação em lide atingindo o benefício previsto no Decreto 7.799/2000, com relação ao estabelecimento que promovesse a circulação de mercadorias desacompanhadas dos documentos fiscais exigidos na legislação, ou que deixasse de proceder à escrituração fiscal a que estivesse submetido, salvo dispensa autorizada em ato normativo específico. Retirada da base de cálculo do imposto próprio aquele devido por substituição. Infrações parcialmente descaracterizadas.

**3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO A MENOR DO CRÉDITO DA ENERGIA ELÉTRICA DESTINADA AO SETOR ADMINISTRATIVO DO ESTABELECIMENTO.** Embora, mudando os critérios anteriores, o defendente tenha distribuído no livro Razão os percentuais de crédito fiscal de 90% para o setor de produção e de 10% para o seu setor administrativo, não há nos autos elemento técnico que justifique esta distribuição. Infração caracterizada.

**4. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Para o sujeito passivo ter direito ao benefício fiscal, é necessário que realize o processo de formalização corretamente, o que não restou por ele comprovado. Infração caracterizada.

**5. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO.** Exigência de imposto em razão de operações de saídas interestaduais de derivados de farinha de trigo, produtos que já se encontravam com fase de tributação encerrada, sendo o destaque do imposto, no documento fiscal, formalidade para efeito de compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, a ser realizada na Unidade Federada de destino. Imputação improcedente.

**6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. a) LANÇAMENTO DO IMPOSTO PRÓPRIO. b) LANÇAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Acusações afastadas após revisão efetuada na informação fiscal. Infrações descaracterizadas. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO.**

Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.**  
Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em relação julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 087461.0301/10-6, lavrado em 30/09/2010 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$440.167,91, acrescido das multas de 60%, 70% e 150% em razão de sete irregularidades, das quais as imputações 1, 2, 5, 6 e 7 são o objeto do Recurso de Ofício, e as imputações 1, 3, 4 e 5 são o objeto do Recurso Voluntário.

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do imposto relativo às operações não escrituradas nos livros próprios. Refere-se às vendas com notas fiscais (apresentadas pelo adquirente) à Empresa Baiana de Alimentos – EBAL, com omissão de escrituração no livro Registro de Saídas do autuado. ICMS lançado de R\$115.006,94, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Nas operações concernentes à infração 01, além da falta de escrituração mencionada, os valores correspondentes à substituição tributária foram retidos e não repassados ao erário estadual. ICMS lançado de R\$34.502,08, acrescido da multa de 150%.

INFRAÇÃO 3 – Utilização indevida de crédito fiscal, relativo à aquisição de energia elétrica, em percentual superior ao efetivamente consumido na industrialização. Consta que a empresa faz uso do crédito total destacado nas notas fiscais de energia elétrica. A partir de março de 2006 passou a estornar crédito na parcela de 10%, mas não apresentou laudo técnico que demonstrasse a quantidade de energia consumida na industrialização. Informações dos livros contábeis indicam os percentuais de 20% para a administração e 80% para a produção. ICMS lançado de R\$6.539,22, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do tributo devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus, com benefício de isenção do imposto, sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. A nota fiscal 68.789, de 26/10/2006, não possui Declaração de Ingresso, conforme relatório anexo da SUFRAMA extraído do sistema SINTEGRA. ICMS lançado de R\$7.354,09, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 – Recolhimento a menos do imposto, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte, nas vendas interestaduais de biscoitos para consumidores finais, utilizou a alíquota de 12%, quando a alíquota interna é de 17%. ICMS lançado de R\$86.300,22, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo registro na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Foi constatada omissão de saídas, apurada através de levantamento quantitativo de biscoitos comercializados pelo estabelecimento fiscalizado, mas fabricados em filial. ICMS lançado de R\$146.511,81, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 7 – Falta de retenção do ICMS, e do conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes efetuadas com contribuintes localizados neste Estado. Refere-se ao imposto devido por substituição tributária nas saídas omitidas, apuradas na infração 06. ICMS lançado de R\$43.953,55, acrescido da multa de 60%.

O sujeito passivo contestou parcialmente o lançamento de ofício às fls. 281 a 300, reconhecendo a procedência total da infração 2 e parcial das infrações 1 (no valor de R\$44.907,64) e 3 (no montante de R\$850,26, referente a janeiro e fevereiro de 2006), e impugnando as demais.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 398 a 401, acatando parte das alegações defensivas e reduzindo os montantes lançados na infração 1 para R\$108.911,98; na infração 2 para R\$32.673,61; na infração 5 para R\$17.095,00, para esta afirmando que, após a revisão que realizou, em 2006 o débito foi reduzido para R\$17.095,00, e em 2007 foi totalmente elidido; acolhendo integralmente as alegações referentes às imputações 6 e 7, que constatou restaram também elididas. Manteve as imputações 3 e 4. Anexou novos demonstrativos fiscais às fls. 402 a 411.

Contribuinte e autuante novamente se manifestaram, mantendo os respectivos posicionamentos.

Às fls. 438 a 440 foram juntados comprovantes de pagamento parcial do débito lançado.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0180-04/11. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### **VOTO**

*A infração 02 foi expressamente reconhecida pelo impugnante (fl. 251), em razão de que, com fundamento no art. 140, RPAF/99, excetuando-se a revisão levada a efeito às fls. 402 a 404, a mesma não terá o mérito apreciado neste julgamento.*

*Quanto ao pedido de abatimento ou concessão de crédito, em se tratando de pagamento de parte do Auto de Infração, os valores já pagos serão devidamente homologados.*

(...)

*No mérito das duas primeiras acusações, independentemente das considerações concernentes às Leis Federais 8.137/90 e 9.069/95 ou à Súmula Vinculante STF número 24, sobre direito penal tributário, vejo que a redação anterior dada ao parágrafo único do art. 13, RICMS/97 pela Alteração nº 69 (Decreto nº 9.651, de 16/11/2005, Diário Oficial do Estado de 17/11/2005), com efeitos de 17/11/2005 a 25/04/2008, estabelecia a perda do benefício com relação ao estabelecimento que promovesse a circulação de mercadoria desacompanhada dos documentos fiscais exigidos na legislação ou que deixasse de proceder à escrituração fiscal a que estivesse submetido, salvo dispensa autorizada em ato normativo específico.*

*As acusações dizem respeito ao não lançamento de notas fiscais de vendas de biscoitos no livro Registro de Saídas, e não de massas alimentícias (como afirmou o impugnante), com demonstrativo às fls. 18/19, pelo que se exige o ICMS próprio (infração 01) e o devido por substituição tributária (infração 02). Por conseguinte, concluo que assiste razão ao autuante quando afirma que não se aplicam as regras do benefício fiscal, já que os fatos se encartam na regra contida no então vigente art. 13, parágrafo único, RICMS/97.*

*Na informação fiscal, o auditor concordou com o erro apontado pelo autuado, por ter incluído o valor do ICMS-ST (tributo devido por substituição tributária) na base de cálculo do imposto próprio, e corrigiu os demonstrativos às fls. 402 a 404, reduzindo os montantes lançados na infração 01 para R\$ 108.911,98 e para R\$ 32.673,61 na infração 02.*

*Acato o levantamento de fls. 402 a 404, elaborado pelo autuante, de modo que a infração 01 seja modificada de R\$ 115.006,94 para R\$ 108.911,98, e a infração 02 de R\$ 34.502,08 para R\$ 32.673,61.*

*Infrações 01 e 02 parcialmente elididas.*

*Quanto à infração 03 (utilização de crédito fiscal, relativo à aquisição de energia elétrica, em percentual superior ao efetivamente consumido na industrialização), foi dito e provado pela autoridade fiscal que até 2005 o contribuinte lançava no livro Razão – na conta CUSTOS GERAIS DE PRODUÇÃO – FORÇA, o percentual de 80% para a energia consumida na produção, contra 20% na administração.*

*Apesar dessa distribuição, se apropriava de crédito de 90%, o que foi objeto de lançamento no Auto de Infração 108880.0402/08-0, cujo ilícito foi reconhecido (fls. 433/434).*

*Observa-se, de fato, que nos exercícios seguintes (a partir de 2005) o defendente lançou no livro Razão os percentuais de 90% para produção e 10% para administração. Para consubstanciar as alterações, a empresa deveria juntar laudo técnico especificando o consumo.*

*Infração 03 caracterizada.*

*No que pertine à infração 04 (falta de recolhimento do tributo devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus, com benefício de isenção do imposto, sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA), de acordo com o art. 29 do RICMS/97, três são as condições para o gozo do benefício da isenção nas operações de venda deste Estado para a Zona Franca de Manaus.*

*1- O estabelecimento destinatário deve estar situado no Município de Manaus.*

*2- O remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicado expressamente na nota fiscal.*

3- É necessária a comprovação – nos moldes estabelecidos na legislação - da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.

*Previamente ao ingresso na Zona Franca de Manaus, os dados pertinentes aos documentos fiscais de mercadoria nacional incentivada deverão ser informados à SUFRAMA, em meio magnético ou pela Internet, pelo transportador da mercadoria, consignando, inclusive, os dados do respectivo remetente, conforme padrão conferido com software específico disponibilizado pelo órgão (art. 597, § 5º do RICMS/97).*

*Consoante já foi decidido no ACÓRDÃO CJF Nº 0127-12/09, o benefício fiscal utilizado para remeter mercadorias a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus encontra-se regulado no art. 29 do RICMS/97 c/c os artigos 597 e 598 do mesmo Regulamento e, em especial, no Convênio ICMS 36/1997. Os incentivos ali previstos visam estimular a industrialização e o desenvolvimento daquela região. Com o intuito de evitar a evasão fiscal, os Estados conveniados realizam uma fiscalização apurada acerca do ingresso das mercadorias naquele pólo industrial.*

*Desta forma, pode-se concluir que para o sujeito passivo ter direito ao favorecimento previsto nas citadas normas legais, é necessário que realize o processo de formalização corretamente, o que não restou por ele comprovado.*

*Em casos excepcionais, este Conselho de Fazenda tem superado aquelas disposições regulamentares e julgado alguns lançamentos improcedentes, isso quando o sujeito passivo demonstra a internalização da (s) mercadoria (s) na Zona Franca de Manaus, através de outras provas convincentes, o que não fez neste PAF.*

*Infração 04 caracterizada.*

*No que tange à infração 05 (recolhimento a menos, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas), afirmou a sociedade empresária na defesa que a alíquota correta nas operações interestaduais de circulação das mercadorias massas e biscoitos, no caso em tela, é 7% (sete por cento). A seu ver, o produto biscoito, por força do Parecer GECOT 2965/2001 (Regime Especial para biscoitos e massas alimentícias), em especial do inciso V da sua cláusula segunda, possui a carga tributária efetiva, seja interna, seja interestadual, de 7% (sete por cento).*

*O auditor fiscal rebateu argumentando, com razão, que o Regime Especial estabelece tratamento idêntico para biscoito e macarrão, ou seja, 7% nas saídas internas e 12% nas interestaduais, o que prevalece em face do RICMS/97 (alíquota de 7% nas operações internas e interestaduais de macarrão). Trata-se da regra de que a norma especial prevalece sobre a de cunho genérico.*

*Corretamente, revisando o lançamento, em todas as vendas interestaduais, o autuante aplicou a alíquota do Regime Especial (12%) no demonstrativo de fls. 405 a 411, de modo que em 2006 o débito foi reduzido para R\$ 17.095,00, e em 2007 foi totalmente elidido.*

*Quanto às notas fiscais 64.724 e 64.725, foram pertinentemente trazidas aos autos e isso não implicou em inovação na acusação, pois o núcleo do ilícito tributário é o mesmo e a infração foi reduzida.*

*Acolho o levantamento de fls. 405 a 411, elaborado pelo autuante, de forma que a infração reste reduzida de R\$ 86.300,22 para R\$ 17.095,00.*

*Infração 05 parcialmente descaracterizada.*

*As duas últimas infrações, resultantes da auditoria de estoques, foram revisadas pela autoridade do fisco, tendo sido acatadas as falhas apontadas pelo autuado (falta de inclusão de algumas notas fiscais de saídas e inclusão indevida da nota fiscal de entrada número 2.858).*

*Considerou o auditor que as quantidades remanescentes perfazem uma margem aceitável de erro e que são referentes às comercializações de produtos deteriorados através de cupons fiscais, “vez que tais vendas não entram no arquivo magnético”.*

*Infrações 06 e 07 descaracterizadas.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 172.573,88, com a homologação dos valores já pagos.*

A Junta recorreu de ofício da Decisão, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 459 a 485, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em síntese o Recorrente aduz, em relação à Infração 1, que esta lhe imputa a conduta de deixar de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Que se trata de vendas efetuadas, com notas fiscais, à Empresa Baiana de Alimentos – EBAL, cujos lançamentos foram omitidos do livro Registro de Saídas, e as notas fiscais foram apresentadas pelo adquirente. Que ele, contribuinte, em sua Impugnação reconheceu a existência do referido débito, contudo o calculou aplicando a alíquota de 7%, porquanto adotou o quanto determinado no Regime Especial que lhe foi concedido por meio do Parecer GECOT/DITRI nº 2965/2001, que em parte transcreve. Que, não obstante o mencionado Parecer determinar a aplicação de alíquota de 7% para as operações internas de venda de biscoitos e massas, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a sua desconsideração sob o fundamento de que o parágrafo único do artigo 13 do Regulamento do ICMS, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, trazia como consequência a perda do referido regime especial. Que o parágrafo único do artigo 13 do RICMS/BA dispunha que “*perderá o benefício o contribuinte que promover a circulação de mercadoria desacompanhada dos documentos fiscais exigidos na legislação ou que deixar de proceder a escrituração fiscal a que esteja submetido, salvo dispensa autorizada em ato normativo específico.*”, mas que este dispositivo foi revogado pelo Decreto nº 11.019, de 25/04/2008, que produziu efeitos a partir de 26/04/2008. Que, a despeito de o dispositivo supra transcrito determinar a perda do benefício fiscal, o que, *in casu*, ensejaria a aplicação da alíquota de 17%, nos termos do entendimento adotado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, inexistiria “penalidade” (revogação do regime especial) no Parecer GECOT/DITRI nº 2965/01, além do que, entendia, seria tal “penalidade” inaplicável diante do quanto determinado pelo artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

Cita doutrina e decisões da esfera judicial acerca do regime de apuração simplificada denominado Simples Nacional, e trechos de decisões deste Colegiado em outros processos administrativos fiscais.

Afirma que assim deveria ser mantida a alíquota de 7%, ao invés da alíquota de 17%, homologando-se os valores reconhecidos por ele, Recorrente, e julgando-se improcedente a parte remanescente da infração 1, objeto do seu Recurso, mantendo-se o regime especial concedido e afastando a aplicação do parágrafo único do artigo 13 do RICMS/BA.

O Recorrente passa a se pronunciar sobre a Infração 3 aduzindo que esta trata de utilização do crédito de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica. Que reconheceu parte do débito e impugnou o restante. Que o artigo 155, II, §3º, da Constituição da República, fundamenta a incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica, e seu §2º dispõe acerca da não-cumulatividade do referido tributo. Que a Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 19 e 20, determina a não-cumulatividade do imposto e o seu direito à compensação. Que, assim, evidente que incide o ICMS sobre operações com energia elétrica, sendo permitido constitucional e legalmente a utilização integral de seus créditos, em respeito ao princípio da não-cumulatividade. Copia o artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96, dispondo acerca do creditamento do ICMS, referente a entrada de energia elétrica no estabelecimento, quando consumida no processo de industrialização. Cita jurista. Afirma que lhe cabe creditar-se de toda a energia elétrica consumida em seu processo de industrialização, não havendo, pela legislação, imposição de percentual mínimo ou máximo para tanto, e que assim o crédito de ICMS gerado no processo de industrialização deveria ser integralmente utilizado, o que inclusive poderia variar para mais, ou para menos, conforme a produção do contribuinte.

Assevera possuir apenas um medidor para toda a sua indústria, se valendo do critério da proporcionalidade, lançando em seus documentos contábeis o *quantum* consumido no processo de industrialização separadamente daquele utilizado em sua área administrativa.

Afirma que da análise dos seus livros contábeis, no que tange aos créditos de ICMS decorrentes da energia elétrica utilizada em seu processo de industrialização, observa-se que ele, autuado, procedeu da seguinte forma: nos meses de janeiro e fevereiro de 2006 creditou-se de 90%, mas lançou em sua escrita contábil o percentual de 80%. Ao constatar o equívoco, lançou o que efetivamente utilizou em seu processo de industrialização, passando a escriturar o crédito de 90%, ao invés de 80%, tendo assim apenas regularizado a sua escrita contábil.

O Recorrente volta a citar autuação anterior, reprisa as demais alegações já apresentadas a respeito, diz que não há dispositivo determinando que tenha que apresentar laudo técnico para comprovar o seu consumo de energia na área industrial. Cita jurista. Diz que teia comprovado, através da sua escrita contábil, o percentual de energia elétrica consumida em seu processo de industrialização, o que lhe asseguraria a utilização dos créditos conforme lá dispostos, e lhe serve de prova.

Aduz que a escrita contábil é considerada documento público, nos termos do §2º do artigo 297 do Código Penal brasileiro, o que admite atribuir às anotações lá constantes a veracidade, bem como a fé pública. E, nos termos do artigo 364 do Código de Processo Civil, *“o documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.”* Cita Decisão da esfera judicial.

Afirma que não teria havido creditamento a maior de ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada no processo de industrialização, porque os valores foram escriturados, conforme efetiva utilização da energia elétrica, pelo que deveria a parte remanescente da infração 03 ser julgada improcedente.

O contribuinte passa a se pronunciar sobre a Infração 4 aduzindo que esta trata de saída do produto industrializado para a Zona Franca de Manaus, sob a alegação de que a mencionada saída não poderia gozar da isenção prevista na legislação de regência em razão da ausência de comprovação do internamento por parte do SUFRAMA. Que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal julgou procedente a infração sob o fundamento de que, para o sujeito passivo ter direito ao favorecimento previsto nas citadas normas legais, é necessário que realize o processo de formalização corretamente, o que não foi comprovado, e que em casos excepcionais, este Conselho tem superado aquelas disposições regulamentares e julgado alguns lançamentos improcedentes, quando o sujeito passivo demonstra a internalização da mercadoria na Zona Franca de Manaus, através de outras provas convincentes, o que não foi feito por ele, oro recorrente. Diz que há outros dispositivos normativos que tratam da matéria. Cita o artigo 597 do RICMS/BA, que impõe ao transportador a responsabilidade de informação à SUFRAMA. Cita as cláusulas terceira e quarta do Convênio ICMS 36/97.

Aduz que os produtos industrializados constantes na Nota Fiscal nº 68789 teriam sido enviados para estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, com remessa realizada pela empresa MERCOSUL LINE, como pode ser observado na Guia de Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas de nº 000582, emitida em 01/11/2006, com embarque no porto de Salvador/BA. Que o Livro Diário nº 27 provaria que o frete fora pago. Que ele, Recorrente, teria agido conforme determinado pela legislação, escriturando e emitindo notas fiscais regularmente, não lhe competindo averiguar a ocorrência ou não de qualquer outra obrigação, inclusive em face da ausência de reclamação pelo não recebimento da mercadoria pela empresa destinatária. Que a responsabilidade pelo cumprimento da referida obrigação seria da empresa transportadora e não dele, Recorrente, competindo àquela responder pelo eventual descumprimento das mencionadas normas. Ressalta que não houve, por parte da fiscalização, a intimação da MERCOSUL LINE, ou da empresa destinatária da mercadoria, a fim de que restasse comprovada a efetiva internalização dos bens destinados à Zona Franca de Manaus. Que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, no acórdão ora recorrido, teria reconhecido que a responsabilidade seria da empresa transportadora, e que se a responsabilidade pela entrega da mercadoria no destinatário era da transportadora, somente a esta poderia ser imputada a responsabilidade pelo ICMS supostamente incidente sobre a saída da mercadoria, por ser quem possuía a obrigação de entregar a mercadoria ao endereço de destino. Cópia o inciso I do art. 39 do RICMS/BA.

Afirma que sendo a responsabilidade da empresa transportadora, a infração 04 tornar-se-ia insubsistente, devendo ser exigido o tributo daquele que possui responsabilidade tributária, e que seria a transportadora.

O contribuinte passa a contestar a imputação 5 aduzindo que esta trata de erro relativo a alíquota aplicável, em face da adoção da alíquota de 12%, quando o correto seria 7%. Que, assim, esta

acusação refere-se à falta de pagamento de imposto em razão de “*destaque a menor alíquota incidente nas operações de saídas interestaduais de biscoitos destinados a consumidor final, cujos destinatários são diversas Secretárias de Educação e Secretárias de Esporte e Lazer que aparecem no levantamento fiscal com o campo Inscrição estadual na condição de “ISENTO”.*”

Que esta classificação como “isento” deve-se a que a Administração Pública está abarcada pela regra imunizante constante do artigo 150, IV, “a”, da Constituição da República, além de ser consumidora final, porque os produtos adquiridos têm a sua cadeia comercial encerrada, não sendo submetidos a nova operação de compra e venda de mercadorias. Que as Secretarias de Governo do Estado são órgãos da administração pública direta e possuem como finalidade auxiliar o Poder executivo a cumprir a sua função de administrar. Que o fato de as Secretarias de Governo do Estado serem consumidoras finais implicaria a utilização da alíquota interna, 7%, conforme Parecer GECOT/DITRI 2965/01.

Que, no entanto, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a aplicação da alíquota de 12%, citando que o Auditor Fiscal informou que o Regime Especial estabelece tratamento idêntico para biscoito e macarrão, ou seja, 7% nas saídas internas e 12% nas interestaduais, o que prevalece em face do RICMS/BA (alíquota de 7% nas operações internas e interestaduais de macarrão), e que nesta situação se trata da regra de que a norma especial prevalece sobre a de cunho genérico. Que a JJF expôs que assim o autuante, corretamente revisando o lançamento em todas as vendas interestaduais, aplicou a alíquota do Regime Especial (12%) no demonstrativo de fls. 405 a 411, de modo que em 2006 o débito foi reduzido para R\$17.095,00, e em 2007 foi totalmente elidido.

O Recorrente aduz que é correto o entendimento de que a norma especial prevalece sobre a norma genérica, mas que esse raciocínio somente poderia ser aplicado na hipótese de haver uma antinomia jurídica, ou seja, na hipótese de haver normas conflitantes, ocasião em que devem ser adotados critérios de interpretação para se aferir a regra cuja aplicação se mostra mais adequada para a situação. Que o critério da especialidade é o mais adequado para apurar se devem ser aplicadas as alíquotas previstas no RICMS/BA ou no Regime Especial. Que, entretanto, este não deveria ser o raciocínio a ser realizado quando do cotejo entre a Constituição da República e o Regime Especial, porque este não tem o condão de derogar aquela. Que o §2º do art. 155 da Constituição da República determina a aplicação da alíquota interna quando a venda interestadual for realizada a consumidor final. Cita Decisão da esfera judicial.

Diz que uma vez definido que deve ser aplicada à alíquota interna, deve-se buscar na legislação qual seria esta, usando o critério da especialidade e adotando a previsão específica do Regime Especial quanto à alíquota interna. Diz que tendo em vista a Constituição da República, e o Regime Especial que lhe foi concedido pelo Parecer GECOT/DITRI 2965/01, a utilização da alíquota de 7% se faria imperiosa, porquanto corresponde à imposta às operações internas.

Requer que seja declarada a improcedência da infração 5 para reconhecer como indevida a exação ali imposta com incidência de alíquota superior a 7%, porque a norma especial, apesar de prevalecer sobre a norma geral, não derogaria a Constituição da República, que deve ser interpretada de maneira harmônica com os demais dispositivos normativos.

O Recorrente conclui pedindo que:

- a infração 1 seja julgada improcedente, devendo-se aplicar a alíquota de 7% prevista no Regime Especial concedido o recorrente pelo Parecer GECOT/DITRI 2965/01, porque “a penalidade” imposta pelo parágrafo único do artigo 13 do RICMS/BA não deve subsistir, em face do artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional; que seja homologado o *quantum* recolhido, o que se deu pela aplicação da alíquota de 7% prevista no Parecer GECOT/DITRI 2965/01;
- a infração 3 seja julgada improcedente, porque o creditamento realizado encontrar-se-ia em conformidade com a escrita contábil, bem como pelo fato de não haver dispositivo normativo que determine o modo de apuração do quantum que pode ser utilizado, constando apenas o

direito de creditamento integral desses valores, o que permite a sua apuração com base na proporcionalidade e razoabilidade;

- a infração 4 seja julgada improcedente, porque teria sido comprovado o efetivo envio da mercadoria adquirida por meio da Nota Fiscal autuada para a Zona Franca de Manaus e pelo fato de que a obrigação de prestar as informações no SUFRAMA acerca da internalização das mercadorias seria da transportadora, nos termos do artigo 597, §5º do RICMS/BA e cláusulas terceira e quarta do Convênio ICMS 36/97;

- que a infração 5 seja julgada improcedente, porque a norma especial deve ser interpretada de maneira harmônica com a previsão constitucional – artigo 155, § 2º, II, “b”, da Carta Magna, que impõe a aplicação da alíquota interna nas operações interestaduais destinadas a consumidor final (*in casu*, Secretarias de Governo de Estado), pelo que entende que se deveria adotar a alíquota de 7% prevista no regime especial;

Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos.

A PGE/PROFIS, por intermédio do digno Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 493 a 496 preliminarmente aduzindo que o seu pronunciamento versa sobre as imputações 1, 3, 4 e 5, objeto do Recurso Voluntário.

Em relação ao item 1, aduz que o contribuinte não refuta o cometimento da omissão de registro de documentos fiscais, conduzindo suas considerações em torno da aplicação do benefício fiscal concedido com suporte no Decreto Estadual nº 7799/00, em espécie a redução de carga tributária. Que em relação às Infrações 1 e 2 ele, Procurador, entende, na esteira das conclusões da Decisão de base, que o benefício fiscal de redução de base de cálculo concedido ao autuado restou eliminado pelo não cumprimento dos requisitos estipulados no artigo 13, parágrafo único, do RICMS/BA c/c o artigo 55, parágrafo único, do COTEB.

Aduz que não pode ser adotada a aplicação retroativa da nova redação do artigo 13, parágrafo único, do RICMS/BA, por não se tratar de norma de cunho sancionatório, mas de comando definidor de incentivo condicionado, não havendo que se falar em penalidade.

Quanto à Infração 3, afirma que por inexistir, nos autos, prova fática, ou circunstancial, que justificasse a mudança de percentual, não se presta o lançamento nos livros contábeis a tal desiderato, porque se trata de reflexo de situação no mundo real, cabendo ao contribuinte o ônus da prova de certificar os fatos ensejadores do creditamento da energia elétrica na industrialização, por se tratar de fato constitutivo de suposto direito ao crédito fiscal sobre energia elétrica.

Em relação à Infração 4, observa que apesar das dificuldades enfrentadas pelos contribuintes no sentido da comprovação da internalização das mercadorias na ZFM, situação que engendrou um posicionamento mais flexível deste Conselho sobre o tema, contudo entende que os documentos acostados aos autos não se prestam a comprovar, com margem mínima de segurança, a internalização, não podendo o contribuinte se olvidar do seu ônus probatório. Quanto à alegação de responsabilidade do transportador, ressalta que se tratando de responsabilidade de tez solidária, a exigência do imposto sob suspensão pode recair também sobre o contribuinte direto, na situação em lide o oro recorrente.

Quanto à Infração 5, aduz que o raciocínio do contribuinte no sentido de que a utilização da regra da especialidade, no plano normativo, derivar-se-ia de um conflito de normas não é sustentável porque, ao revés do alegado, a regra de aplicação da norma especial sobre a geral é ferramenta primacial de hermenêutica jurídica, aclarando, em determinadas situações, conflito “aparente” de normas, nunca conflito real de normas.

O digno Parecerista prossegue aduzindo que, contudo, analisando o demonstrativo de fls. 201/254, e a imputação descrita no rosto do Auto de Infração, observou dissonância na motivação do lançamento e nas razões expostas na informação fiscal e na Decisão de base, cujo conteúdo



adstringe-se à aplicação da alíquota de 12% nas operações interestaduais de massas e biscoitos, por força de Regime Especial, quando em verdade se imputa 17% nas operações com o poder público, intituladas na planilha como “isento”.

Que, assim, entende existir descompasso entre a imputação infracional e os fatos descritos e descortinados no lançamento, pelo que estaria evidente o cerceamento de direito de defesa, devendo ser anulada a imputação 5.

Conclui opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

À fl. 797 a digna Procuradora-Assistente Paula Gonçalves Morris Matos emite Despacho no qual acompanha o teor do Parecer prolatado às fls. 493 a 496.

Em sustentação oral na assentada de julgamento, o patrono do Recorrente afirmou que, reiterando os demais termos defensivos, em seu pronunciamento se ateriam mais detidamente às imputações 1, 4 e 5, que em seu entendimento careceriam de maior elucidação.

Em relação à imputação 1 afirmou que todas as saídas foram internas, porque as mercadorias foram todas destinadas à EBAL. Que este Conselho de Fazenda, em Decisão de primeiro grau que cita, entendera que a alíquota seria de 17%, por ser interna. Que o autuante trouxe, apenas em sede de informação fiscal, a argumentação de que não deveria ser aplicado o regime especial, e que isto não fora falado no Auto de Infração, o que teria cerceado o direito de defesa dele, contribuinte. Que no Parecer citado nos autos não consta a revogação do seu benefício fiscal. Que ser excluído do regime especial seria sancionatório. Que na época da concessão do regime, em 2001, não havia a norma sancionatória em relação ao regime especial. Pede que seja aplicada a retroatividade benigna, e que assim deveria ser aplicada a alíquota de 7%, e que a empresa reconheceu o débito à alíquota de 7% nas saídas para a EBAL, e já recolhera o imposto. Em seguida pronunciou-se em relação à Infração 04 citando o artigo 57, V, do RICMS/BA, mencionado na Decisão *a quo*, e pugnou pela improcedência da imputação. Quanto à Infração 05, aduziu que a JJF já anuíra, em parte, com os seus argumentos. Que na medida em que foi apresentado o Parecer da GECOT/DITRI, a Junta reconheceu que deveria ser aplicada a alíquota menor nas operações, mas que nas saídas interestaduais, por se tratar com operações destinando mercadorias à não-contribuintes, Secretarias de Estado, deveria ser dado o tratamento do uso da mesma alíquota interna, estando fixada no Parecer a alíquota de 7%.

Indagado em mesa, o patrono do contribuinte aduziu que por um período as saídas foram realizadas, pela empresa, usando equivocadamente a alíquota de 12%, mas que a alíquota correta seria de 7%.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas. As imputações 1, 2, 5, 6 e 7 são o objeto do Recurso de Ofício, e as imputações 1, 3, 4 e 5 são o objeto do Recurso Voluntário.

Preliminarmente, de ofício verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo.

Em relação especificamente à imputação 5, cuja existência dos requisitos processuais de validade foi questionada nos Pareceres da PGE/PROFIS acostados aos autos, observo que embora o argumento de que analisando-se o demonstrativo de fls. 201/254, e a imputação descrita no rosto

do Auto de Infração, se verificaria dissonância entre a motivação do lançamento e nas razões expostas na informação fiscal e na Decisão de base, pelo que existiria descompasso entre a imputação infracional e os fatos descritos e descortinados no lançamento, pelo que teria ocorrido cerceamento de direito de defesa, devendo assim ser anulada a imputação 05, analiso que o contribuinte entendeu a imputação, tanto assim que se defendeu no mérito tendo, inclusive, conseguido elidi-la em parte. Por conseguinte, com a devida vênia entendo que a imputação 05 preenche os requisitos formais para a sua validade e o seu mérito será abordado ainda neste voto.

No mérito, em parte merece reparo a Decisão recorrida.

Tal como já exposto no Relatório que antecede este voto, em suma o contribuinte traz, em sede de Recurso, e em sustentação oral, o quanto já apreciado em primeira instância.

Analisando primeiramente o Recurso de Ofício, verifico que as Infrações 1, 2, 5, 6 e 7 tiveram os valores de seus lançamentos reduzidos parcial, ou integralmente, em razão das correções que os próprios autuantes fizeram em seus demonstrativos fiscais originários, acatando parte das alegações defensivas, e as situações específicas já foram esmiuçadas no didático voto de primeiro grau, reproduzido no Relatório que antecede este meu voto, e que quanto à desoneração parcial endosso integralmente, motivo pelo qual voto pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Observe, por oportuno, que o valor a maior recolhido pelo contribuinte, relativamente à Infração 2, pode ser utilizado para pagamento do quanto devido também em razão deste Auto de Infração, ou de débito tributário que o contribuinte porventura tenha, ou venha a ter, com o erário, e as providências administrativas a respeito fogem da competência deste Colegiado.

Passo a abordar o teor do Recurso Voluntário.

Quanto à Infração 1, também objeto do Recurso Voluntário, esta trata de falta de recolhimento do imposto relativo às operações não escrituradas nos livros próprios, referindo-se a vendas com notas fiscais, apresentadas pelo adquirente, à Empresa Baiana de Alimentos – EBAL, com omissão no livro Registro de Saídas do autuado.

O contribuinte pede a aplicação retroativa de norma relativa a direito de uso de benefício fiscal, e não referente à aplicação de pena.

Obter direito de uso de benefício fiscal implica que o beneficiado, por se encontrar em situação em que deixa de recolher parte de tributo que fora da aplicação deste benefício seria devido ao erário, tem que cumprir determinadas normas. Não as cumprindo, recai no tratamento que atinge os que não são atingidos pelo benefício.

Não se trata de penalidade, e por isto não pode ser aplicado o teor do artigo 106 do CTN. Neste sentido, acompanho o entendimento esposado tanto pela Decisão de primeiro grau quanto pelo Parecer da PGE/PROFIS, e voto no sentido da manutenção da Decisão *a quo* quanto à Infração 1.

No que tange à infração 3 assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo à apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Prossigo expondo que embora não exista norma que obrigue o contribuinte a comprovar o percentual de uso de energia elétrica em sua atividade industrial, existe, contudo, a obrigação de comprovar seu direito a uso de crédito fiscal, o que na situação em foco resulta na mesma situação da necessidade de comprovação do percentual de uso industrial da energia elétrica que consome. Ressalto que o contribuinte, caso assim deseje proceder, poderia verificar a possibilidade de utilização de equipamento medidor de energia elétrica exclusivo para seu setor industrial, o que talvez viesse a evitar novos questionamentos a respeito, por parte do Fisco.

Assim, embora o contribuinte alegue que a mudança de percentual se tenha dado por ter verificado que se estaria creditando a menor, nos autos não consta prova desta sua assertiva.

Assim, também em relação à Infração 3 acompanho o raciocínio esposado no voto da JJF e pela PGE/PROFIS, e voto no sentido da manutenção da Decisão de Primeira Instância.

Quanto à Infração 4, de igual forma não há, nos autos, prova, ou indício razoável, da internalização das mercadorias na Zona Franca de Manaus, tal como já dito tanto pela Decisão *a quo*, quanto pela PGE/PROFIS. Por outro lado, também como já exposto pela PGE/PROFIS, a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, pelo que na situação em lide pode ser autuado o contribuinte.

Por estes motivos, também em relação à Infração 4 acompanho o raciocínio esposado no voto da JJF e pela PGE/PROFIS e voto no sentido da manutenção da Decisão de Primeira Instância.

No que diz respeito à Infração 5, esta se ocupa de recolhimento a menos, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas constando, na descrição dos fatos, que o contribuinte, nas vendas interestaduais de biscoitos para consumidores finais, utilizou a alíquota de 12%, quando a alíquota interna é de 17%. Originalmente foi lançado, de ofício, o valor de ICMS de R\$86.300,22.

Em relação à aplicação da norma específica, esta deverá ser utilizada nas situações de conflito aparente de normas, tal como já muito bem dito no Parecer da PGE/PROFIS.

O contribuinte se defendeu alegando que a alíquota correta nas operações interestaduais objeto da imputação seria de 7% em razão do Parecer GECOT 2965/2001, tanto nas saídas internas, quanto nas saídas interestaduais.

O Auditor Fiscal explicou que o Regime Especial estabelece 7% nas saídas internas e 12% nas interestaduais, o que prevalece em relação à regra contida no RICMS/BA (alíquota de 7% nas operações internas e interestaduais), prevalecendo assim a norma específica sobre a de caráter geral.

O autuante revisou o lançamento em relação às vendas interestaduais objeto da imputação, aplicando a alíquota de 12% prevista no Regime Especial e assim, para o exercício de 2006, o débito foi reduzido para R\$17.095,00, e reduzida a zero a cobrança relativa ao exercício de 2007. A JJF acatou esta modificação, mantendo parcialmente a imputação 5.

Contudo, tendo em vista que na presente imputação e em relação a este contribuinte, detentor de benefício fiscal, trata-se de operações com derivados de farinha de trigo, produto sujeito à substituição tributária, com fase de tributação encerrada, em que, por conseguinte, as saídas subseqüentes destinadas a consumidor final não sofrem mais tributação, resta caracterizada a improcedência da exigência de imposto relativo a tais operações.

Assinalo ainda por oportuno que, nas operações em foco nesta imputação 5, os documentos fiscais referentes às operações interestaduais com os produtos derivados de farinha de trigo, elencados no subitem 11.4 do artigo 353 do RICMS/BA, deverão conter o destaque do ICMS para o fim de compensação com o imposto incidente nas operações subseqüentes que serão realizadas nas Unidades Federadas de destino, e este destaque não implica nova tributação na Bahia, sendo assim, tal destaque, apenas uma obrigação acessória.

Por estes motivos, voto no sentido da modificação da Decisão de base em relação à Infração 5, que considero improcedente.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar parcialmente a Decisão recorrida, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$155.478,90.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 087461.0301/10-6, lavrado contra **FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A**,

devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$155.478,90**, acrescido das multas de 60% sobre R\$13.893,31, 70% sobre R\$108.911,98 e 150% sobre R\$32.673,61, previstas no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, III e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2012.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

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