

**PROCESSO** - A. I. Nº 207668.0002/13-9  
**RECORRENTE** - BAHIA CONTROL COMÉRCIO REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0253-01/13  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 12/09/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0260-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS IMPORTADAS COM SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Correto o procedimento fiscal no estorno proporcional do crédito fiscal, nas saídas subsequentes com redução, de acordo com precedentes do CONSEF sedimentados em Decisão do STF, ao equipar o benefício da redução da base de cálculo à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, b, da CF 88. O afastamento da restrição à utilização de créditos fiscais, não se aplicando às entradas de mercadorias decorrentes de importação do exterior, previsto no art. 6º, § 2º, do Decreto 7.799/00, somente entrou em vigor com a publicação do Decreto nº 12.533/10, a partir de 24.10.10, não alcançando o período compreendido na presente autuação (01.01.10 / 22.12.10). Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. É devida a multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, Lei nº 7.014/96 para o caso de inobservância do dispositivo legal concernente ao recolhimento tempestivo do ICMS antecipação parcial contido no art. 12-A da mesma Lei. A alegação da defesa para exclusão dos valores do IPI, não tem amparo legal. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/03/2013 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$479.107,36, em decorrência do cometimento de sete infrações, sendo que são somente objeto do presente recuso as infrações 1 e 5, a seguir descritas:

*INFRAÇÃO 1 – 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, sendo beneficiário do Termo de Acordo Atacadista do Decreto nº 7799/00, deixou de estornar o crédito de 7% nas importações efetuadas (3102), de acordo com o previsto e determinado no art. 6º, parágrafo II do citado decreto. Com efeito, até 23/12/2010, conforme demonstrativo constante do ANEXO II do PAF. Valor R\$446.731,85. Multa de 60%.*

*INFRAÇÃO 5 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada na forma normal, nos meses de janeiro a dezembro do exercício de 2010, conforme Demonstrativo da Antecipação Parcial e cópia do LRE, integrantes do ANEXO VI do PAF. Valor R\$11.638,73. Multa de 60%.*

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 1ª JJF, que decidiu, por unanimidade,

pela Procedência em Parte da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

**VOTO**

*Cuidam os autos do lançamento de ofício lavrado para constituição do crédito tributário em relação às 07 infrações descritas e relatadas na inicial, que serão objeto da apreciação do relator, exceto para os itens 02, 03, 06 e 07, que não foram impugnados pelo sujeito passivo, estando, pois, caracterizados e excluídos da lide. A discussão cingir-se-á aos demais itens, que serão analisados nas linhas procedentes.*

*A primeira infração acusa o autuado de deixar de efetuar estorno relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Cumpre observar que apesar da descrição retro mencionada, a infração imputada diz respeito ao fato de o contribuinte, beneficiário do Termo de Acordo Atacadista do Decreto nº 7.799/00 ter efetuado o lançamento do crédito fiscal em valor superior ao limite estabelecido no art. 6º, § 2º do mencionado decreto.*

*O autuado, em suas razões, argumenta que o lançamento tributário não procede, uma vez que pagou a importação à razão de 17%, quando do seu desembaraço; defende que operações de importações deveriam ser tributadas, por força da limitação prevista no art. 6º, caput, do Decreto nº 7.799/00, à razão de 10%, sob pena de ser anulado, em sua inteireza, o tratamento tributário favorecido. Questiona a interpretação fiscal, aduzindo que os incentivos e benefícios fiscais são concedidos para impulsivar o desenvolvimento de região, fomentar as operações entre atacadistas dentro do próprio Estado, promover a geração de emprego e renda, etc. Por isso a utilização do crédito, na sua totalidade, foi realizada legitimamente.*

*A Auditora Fiscal, responsável pela autuação, elaborou demonstrativo de débito, discriminando as operações procedentes do exterior (CFOP 3102), fls. 16/19, mês a mês, com a identificação das notas fiscais de entradas e o respectivo crédito fiscal utilizado pelo autuado à alíquota de 17%, em contrapartida com o limite de 10%, conforme a indicação da preposta do Fisco e de acordo com o art. 6º do Decreto 7.799/00, que impossibilita o crédito fiscal de ICMS em valores superiores a 10% ou a obrigatoriedade do estorno proporcional, quando este superar aquele percentual.*

*A sustentação do sujeito passivo não encontra amparo na legislação do imposto, considerando que o próprio decreto atacadista estabelece condições e requisitos para a sua adesão; as operações de importação devem seguir o mesmo rito, no limite de apropriação do crédito fiscal, em relação às demais operações de aquisição de mercadorias internamente, fazendo face à redução da base de cálculo de 41,176%, nas operações de saídas internas do estabelecimento.*

*O contribuinte sequer questionou o crédito utilizado a maior apontado pelo Fisco, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, no período relacionado à presente infração. Esta questão encontra-se pacificada na jurisprudência do CONSEF que tem decidido pelo estorno de crédito fiscal proporcional à redução da base de cálculo das saídas, matéria, objeto de apreciação, inclusive da Procuradoria do Estado - PGE/PROFIS, que entendeu conforme Decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, que a redução de base de cálculo equivale à isenção parcial e, portanto, dentro da hipótese prevista para o estorno do crédito conforme a Lei Complementar do ICMS nº 87/96.*

*Nessa quadra, além da lógica em que se insere a questão, o art. 100 do RICMS/BA, conforme citado pelo Auditor Fiscal, é efetivamente adequado à questão em lide:*

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*(...)*

*II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;*

*As disposições do Decreto 7.799/00, no que se refere ao estorno parcial dos créditos proporcionais às saídas com redução de base de cálculo do ICMS, têm aplicação sem restrições, cuja adesão que o contribuinte fez ao benefício, através de Termo de Acordo, é o próprio fundamento de validade do estorno exigido, na presente autuação. A Lei do ICMS do Estado da Bahia, nº 7.014/96, estabeleceu o mencionado procedimento, nos termos do art. 30, inciso I, considerando que a redução de base de cálculo equivale à isenção parcial. Posição que restou confirmada através da Lei nº 11.899/10, que acrescentou o § 8º ao art. 29 da Lei 7.014/96, esclarecendo que: “quanto à utilização do crédito fiscal relativo à mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga”.*

*Como vimos, em relação aos benefícios concedidos aos atacadistas do Estado da Bahia, a regra geral esculpida no art. 6º do Decreto 7.799/00, na redação vigente na época da autuação (Decreto nº 10.066/06, efeitos até 23/12/10) impõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados,*

vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias. A exceção, fica por conta das aquisições internas e de importação dos produtos previstos no art. 3º-F, nos termos do § 2º, art. 6º (redação dada pelo Decreto nº 10.156/06, efeitos até 23/12/10, período da autuação fiscal, que se referia às operações de importação com vinhos da posição NCM 2204, cuja carga incidente corresponda a 12%.

A restrição à utilização de créditos fiscais, nas entradas de mercadorias decorrentes de importação do exterior somente foi afastada, a partir do Decreto nº 12.533/10 e com efeitos a partir de 24/12/10, que não se aplica as operações tratadas, no caso concreto.

Em face ao exposto, a infração 01 resta integralmente caracterizada, no valor de R\$ 446.731,85.

A infração 04 trata do recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, pois utilizou indevidamente a redução da BC prevista no Termo de Acordo (41,176%), quando promoveu saídas para ISENTOS, conforme “Demonstrativo das Vendas para Não Contribuintes - ANEXO V”, no valor de R\$ 12.953,72.

O autuado pede a improcedência parcial da infração, sob a argüição que nas vendas para contribuintes isentos, não se valeu do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, mas da redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91.

Na Informação Fiscal, a Auditora Fiscal excluiu tais notas fiscais, reduzindo a exigência para R\$716,20. Verifico que do demonstrativo inicial, fls. 149/158, a preposta do Fisco procedeu à exclusão das operações, cuja regularidade foi provada pelo autuado, remanescendo apenas as operações listadas no demonstrativo de débito de fl. 277. Infração que resta parcialmente subsistente, no valor de R\$716,20, conforme quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 4		
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR REDUZIDO
31/01/2010	09/02/2010	77,45
31/03/2010	09/04/2010	97,12
30/04/2010	09/05/2010	87,79
31/05/2010	09/06/2010	1,38
31/07/2010	09/08/2010	73,03
31/08/2010	09/09/2010	156,07
30/09/2010	09/10/2010	69,47
31/10/2010	09/11/2010	5,12
30/11/2010	09/12/2010	132,47
31/12/2010	09/01/2011	16,31
<b>TOTAL</b>		<b>716,20</b>

A infração 05 exige multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada na forma normal, nos meses de janeiro a dezembro do exercício de 2010, no valor total de R\$ 11.638,73.

Argui o autuado, nas razões, que a exigência é improcedente, pois a antecipação foi paga na sua totalidade, conforme demonstrativo anexo, com amparo na legislação que trata da matéria. Explica que excluiu da base de cálculo os valores do IPI (Imposto sobre produtos industrializados), além da redução da base de cálculo do ICMS prevista no Convênio ICMS 52/1991.

A Fiscal autuante mantém os cálculos iniciais, argüindo que a legislação do ICMS prevê que os valores de IPI devem ser incluídos (alteração 52 do RICMS/BA e Portaria nº 114/04); aduz que a redução estabelecida no Convênio ICMS 52/91 foi considerada.

Constatou, nos autos, que o Fisco não constituiu a exigência do ICMS antecipação parcial, mas apenas a multa pelo descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS, nos moldes traçados pelo artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, antecipadamente, na hipótese ali prevista, no pressuposto que o contribuinte, tendo promovido o cumprimento da obrigação principal, recolhimento do imposto, não há que se cobrar o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação. Aplica-se, contudo, a penalidade de que cuida o artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a exigência fiscal, no caso concreto, se restringe à multa de 60% que incide na “antecipação parcial” do ICMS, prevista no art. 42, II, “d” Lei 7.014/96. A aplicação da multa é incontrovertida a partir de 28.11.2007, com o advento da lei 10.847/07, como tem entendido a jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF). Dispositivo abaixo transscrito:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente

(....)

"d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares

Nesses termos, o autuado sequer discute a legalidade da aludida multa, mas apenas que não é cabível a exigência, uma vez que pagou o ICMS antecipação parcial corretamente, apenas excluiu da base de cálculo da exigência, os valores do IPI (Imposto sobre produtos industrializados), além da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/1991.

O direito não assiste ao autuado, com relação à exclusão do IPI, uma vez que a base de cálculo em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 352-A, é o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição, observado o disposto no § 8º (aquisições de AEHC e álcool não destinado a uso automotivo), nos termos do inciso IX do art. 61, RICMS BA-97, deduzido apenas o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Verifico, pois, que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo circunstanciado, discriminando operação por operação, data da ocorrência, nota fiscal, emitente, mercadorias não sujeitas à substituição tributária, os valores devidos, os valores pagos e, finalmente, o valor a ser recolhido, conforme consta às fls. 159/167, além de ter anexadas as cópias do livro Registro de Entrada.

Os valores pagos, na forma de ICMS antecipação tributária parcial, foram aproveitados na autuação em debate e subtraídos do valor que apurou a base de cálculo da infração em debate. Diante do exposto, a aplicação da penalidade pelo pagamento da antecipação parcial a destempo resta procedente, no valor de R\$ 11.638,73.

Com relação, enfim, ao pedido do sujeito passivo para exclusão dos acréscimos moratórios e multas, porquanto creditou-se do imposto integral de boa fé, confiando no Termo de Acordo Atacadista firmado pelo Estado da Bahia, cabível observar que o direito tributário se move por viés objetivo, nos termos do art. 136, CTN, não sendo relevante a intenção do agente. De toda a sorte, em se tratando da dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal, tal pedido poderá ser requerido à Câmara Superior desse CONSEF, a teor do art. 159, Decreto 7.629/99.

Posto isso, o Auto de Infração resta caracterizado em parte, resultando na exigência os itens conforme descrição que segue: Infração 1 - procedente a exigência do imposto no valor de R\$ 446.731,85; Infração 2 – idem, no valor de R\$ 6.266,24; Infração 3 – idem, no valor de R\$ 1.345,61; Infração 4 – procedente em parte, no valor de R\$ 716,20; Infração 5 – procedente multa pecuniária, no valor de R\$ 11.638,73; Infração 6 – procedente a exigência do imposto, no valor de R\$ 141,90 e Infração 7 – idem, no valor de R\$ 29,31.

Inconformado, o Contribuinte interpõe tempestivamente Recurso Voluntário às fls. 311 a 325, no intuito de ver modificada a Decisão da primeira instância.

Após tracejar um breve relato dos fatos vividos no presente PAF, reproduzir as infrações 1 e 5, e a Decisão de piso, passa a discorrer sobre questões preliminares e de mérito.

No que tange à infração 1, lembra que o art. 6º do Decreto nº 7.799/90 determinava que os créditos fiscais relativos às mercadorias adquiridas pela empresa não poderiam exceder a 10% do valor da sua base de cálculo, tendo sido afasta a restrição a partir da edição do Decreto nº 12.533/10, com efeitos a partir de 24/12/2010.

Em seguida propala que “*Pelos fundamentos trazidos com a inicial, especialmente o de se tratar de norma interpretativa o Decreto nº 12.533/10, incidente os seus efeitos sobre as operações realizadas no período autuado*”.

Quanto a infração 5, fala que a Decisão de piso não pode prosperar, devendo ser reformada, conforme fundamentos trazidos com a “inicial”.

Em seguida, abre tópico quanto à necessidade de exclusão dos acréscimos moratórios. Diz que “*Apenas para efeito de registro, pois a competência para apreciação é da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na hipótese, reputada improável, de se prosperar o lançamento sob combate, será requerida a exclusão dos acréscimos moratórios relacionados com a infração 01, com amparo nos fatos e fundamentos expostos na inicial*”.

Ao final de se arrazoado, pede o conhecimento e provimento do seu Recurso, para manter a Decisão no tocante as infrações 2, 3, 4, 6 e 7, e declarar improcedente quanto as infrações 1 e 5.

Diante da fundamentação remissiva do Contribuinte, que não é a melhor técnica processual para embasar um Recurso Voluntário, trazemos parte do relatório de primeira instância que descreve os argumentos defensivos contra as infrações 1 e 5, em sede de impugnação, conforme se segue:

*“Nos argumentos defensivos da infração 1 – falta de estorno relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo – o autuado constatou que o lançamento tributário é indevido por ter sido pago parte do ICMS, na sua totalidade ao Estado da Bahia, decorrente de importação de mercadorias comercializadas, tributadas, equivocadamente, à razão de 17% quando do seu desembaraço.*

Afirma que é habilitada como beneficiária do tratamento previsto no Decreto Estadual nº 7.799/2000, conforme cópia de “Termo de Acordo (Atacadista)” em anexo; as operações de importação, em razão do seu desembaraço no Estado da Bahia, deveriam, neste ato, serem tributadas por força da limitação prevista no art.6º, caput, do referido diploma legal, à razão de 10% (dez por cento). Entendeu que o Estado da Bahia não usaria de artifícios para prejudicar àqueles que contribuem com o pagamento de impostos para o desenvolvimento social e econômico do Estado. Diz que a SEFAZ está cobrando ICMS com alíquota de 10% (dez por cento), mas, o Governo do Estado da Bahia, editou o Decreto nº 12.533/2010, alterando o §2º, do art.6º, do Decreto nº 7799/2000, nos seguintes termos: “A restrição à utilização de créditos fiscais de que trata este artigo não se aplica às entradas de mercadorias decorrentes de importação do exterior”.

Sintetiza que a interpretação do Decreto nº 7799/2000 não pode ser outra senão a de que a carga tributária nas operações de importação realizadas através do Estado da Bahia, por ser o impugnante beneficiário da norma supramencionada, não pode ser superior a 10% (dez por cento), sob pena de ser anulado, na sua inteireza, o tratamento tributário favorecido. Daí, ao ser tributado à razão de 17% (dezessete por cento), observando a legalidade, a fim de não tornar letra morta à norma incentivadora, creditou, na sua totalidade, o ICMS pago. Aduz que agiu correto.

Ressalta sobre a tentativa de limitar o creditamento da diferença entre o ICMS pago, de fato, na importação (17%) e o efetivamente devido (10%), além de ferir a norma resulta nas seguintes ilegalidades:

1 - Tratamento desigual dado ao impugnante se comparado com o dispensado aos demais atacadistas que comercializam as mesmas mercadorias e as adquirem na Bahia e no Brasil, levando em consideração que importa e desembaraça no Estado da Bahia aproximadamente 91% (noventa e um por cento) das mercadorias que comercializa exclusivamente através do estabelecimento que mantém neste Estado.

Explica que, diferentemente dos demais atacadistas, paga o ICMS antecipadamente, ficando o imposto pago, na sua totalidade, nos cofres do Estado da Bahia.

2 - A não utilização do crédito, na sua totalidade, carrega em si a cumulatividade do ICMS, maculando uma das características fundamentais do imposto, a sua não-cumulatividade.

Explica que a antecipação do imposto e a cumulatividade pretendida, anulam, por completo, o tratamento favorecido que se pretendeu conceder, com o aumento do custo das mercadorias e o preço final dos produtos, em especial as situadas em outros Estados que concederam benefícios maiores que o Estado da Bahia.

Alega que a antecipação embute um custo financeiro, pois envolve desembolso de Recursos antes da efetiva venda da mercadoria e recebimento do preço e a não-cumulatividade resulta no repasse do tributo pago e não-compensado para o preço final dos produtos, onerando-os.

Questiona a interpretação da fiscalização, o Decreto nº 7.799/2000, aduzindo que os incentivos e benefícios fiscais são concedidos para impulsivar o desenvolvimento de regiões, evitar a fuga de empreendimentos/empresas para outros Estados, fomentar as operações entre atacadistas dentro do próprio Estado, promover a geração de emprego e renda, etc.

Afirma que pretende manter as suas atividades centralizadas no Estado da Bahia, apesar de ainda enfrentar grande discriminação às empresas nordestinas, em especial no Sul e Sudeste e que o Estado de Pernambuco acenou com maiores benefícios; discorre sobre condições de competitividade, sobre a carga tributária, aduzindo que por força do acordo celebrado com o Estado da Bahia e a utilização dos créditos fiscais na sua totalidade, teve condições de estabelecer preços de venda capazes de competir com as empresas instaladas no Sul e Sudeste, mantendo a Bahia em destaque, em razão do tratamento dado através do Decreto nº 7.799/00 e da política agressiva de conquista de mercado. Diz que o ICMS que recolhe aumentou ano após ano, podendo ser comprovada a assertiva, através dos cadastros da Secretaria da Fazenda.

Aduz que a utilização do crédito na sua totalidade foi realizado legitimamente, haja vista que a alteração do Decreto nº 7.799/2000 e a fiscalização não podem fazer tabula rasa de um ato do Poder Executivo, que persegue o incremento do desenvolvimento econômico e social do Estado. Observa ser de conhecimento geral que a alíquota devida nas importações é a alíquota interna, ou seja, aplicando a regra ao presente caso, ter-se-á alíquota no valor de 10%, considerando o benefício concedido através do acordo. Ademais, está previsto na legislação de ICMS do Estado (Lei nº 7.014/96) que as alíquotas do imposto devem ser equalizadas na entrada e na saída.

Apesar de não acreditar na procedência do Auto de Infração, pede, caso contrário, sejam excluídos os acréscimos moratórios e multas, porquanto acreditou nos benefícios previstos no Decreto nº 7.799/00, que prevê redução de base de cálculo de 41,76% e alíquota de 10% de ICMS, recolheu o imposto de boa fé, confiando no Termo de Acordo Atacadista firmado pelo Estado da Bahia. Deduz que não contribuiu para o ocorrido e, se

*contribuído tivesse, teria havido culpa recíproca, pois o não estorno do crédito se deu por força do acordo que foi celebrado. Requer a improcedência da autuação.*

*Pede a improcedência parcial na infração 4 (recolhimento de ICMS a menos em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo). Diz que, excetuadas as diferenças relacionadas às notas fiscais, que não constam do demonstrativo em anexo, as demais são improcedentes. Assevera que todas as notas fiscais referidas são decorrentes de vendas para contribuintes isentos; que a empresa não se valeu do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, mas, sim, da redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 (redução de 8,8%), nas operações interestaduais, além da dispensa do estorno do crédito (cláusula quarta). Contesta o enquadramento da exigência no art. 11 do Decreto 6.284/97. Conclui que o ICMS relativo às tais operações foi recolhido devidamente e em sua totalidade.*

*Argui a improcedência da infração 5 (multa percentual sobre parcela do imposto - ICMS que supostamente deixou de ser paga sobre antecipação parcial, referente às aquisições de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal. Sustenta que não assiste razão a fiscalização, pois a antecipação foi paga na sua totalidade, conforme demonstrativo anexo, com amparo na legislação que trata da matéria.*

*Explica que recolheu o ICMS antecipação parcial, calculados sem o acréscimo do IPI na sua base de cálculo e com a redução da base de cálculo do ICMS prevista no Convênio ICMS 52/1991. Aduz que no cálculo houve perfeita aplicação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XI, da Constituição Federal em conjunto com art. 13, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a exclusão do IPI.*

*Pede a improcedência do Auto de Infração; exclusão de acréscimos e multas.”*

Em termos, o PAF foi encaminhado a PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 327 a 329, o Procurador José Augusto Martins Júnior, seguidamente a um pequeno histórico dos fatos, passa a discorrer sobre os argumentos recursais.

No que toca ao argumento lançado para elidir a infração 1, o Procurador do Estado alega que não é possível inserir a mudança da norma operada pelo Decreto nº 12.533/10 com a adequação interpretativa de norma anterior, pois é cediço que as normas interpretativas não alteram qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, mas apenas traduz o seu significado.

Assevera que o Decreto nº 7.799/00 cria benefício fiscal, que traz no seu art. 6º, ônus legal para o contribuinte obter a benesse tributária e, “nesse contexto, uma mudança dos parâmetros do ônus legal, sob nenhum aspecto pode ser entendido como norma de caráter interpretativo”.

Já quanto a infração 5, também afirma que o Recorrente não possui razão, pois a penalidade imposta no lançamento decorreu do descumprimento de obrigação principal, em face do não recolhimento do imposto no momento definido na legislação, tendo sido observado integralmente pelo autuado o quanto disposto no art 352, C/C art. 61, IX do RICMS-BA. Aponta também que a base de cálculo é o valor da operação, estando inserto neste montante os tributos incidentes sobre a operação comercial, com amparo no art. 17, VI c/c o art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 5)**

Temos sob apreciação, Recurso Voluntário contra Decisão da 1ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração acima citado. O Recorrente insurge-se efetivamente contra as infrações 1 e 5 e pela exclusão dos acréscimos moratórios pela Câmara Superior, sem apontar questões preliminares.

Faço o exame da infração 01.

Tal como já exposto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância.

Comungo do entendimento expressado na Decisão *a quo*, bem como no Parecer da PGE/Profis acostado aos autos, e da explicitação do digno Procurador do Estado presente à sessão, quanto à inaplicabilidade, a fato pretérito, da legislação posterior trazida a lume pelo sujeito passivo e que tem caráter constitutivo, e não meramente declaratório, interpretativo, e nem explicitatório, e também não se inclui nas demais hipóteses do artigo 106 do CTN, que assim determina:

CTN:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Assinalo, inclusive, que a pretendida retroatividade implicaria falta de recolhimento do tributo, contrariamente à norma pretendida como base da postulação recursal.

Neste ponto, trago a baila trecho do Acórdão JJF nº 0123-04/11, de relatoria do Sr. Jorge Inácio de Aquino, que também enfrentou questão idêntica, contra a mesma empresa, conforme abaixo transscrito, *verbo ad verbum*:

*No tocante à infração 1, o autuado argumentou que os valores apurados pela fiscalização na sua quase totalidade referem-se a exigência de estorno de crédito relativo a importação de mercadorias com alíquota de 17%, e pouco relevante os estornos das operações interestaduais.*

*Alegou que sendo beneficiário do Acordo de Atacadista com pagamento de ICMS equivalente a 10% sobre as saídas, deveria pagar o ICMS na importação aplicando o mesmo porcentual e como tributou à razão de 17%, creditou-se integralmente o que entende ser correto, visto que tal procedimento foi legalizado com inserção do §2º no art. 6º do Dec. 7.799/00, o que foi contestado pela autuante afirmando que no período fiscalizado não havia esta previsão legal.*

*Como houve modificação na legislação em momento posterior ao período fiscalizado, transcrevo abaixo os artigos pertinentes do Dec. 7.799/00 para facilitar sua apreciação.*

*Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

*§ 2º A restrição à utilização de créditos fiscais de que trata este artigo não se aplica às entradas de mercadorias decorrentes de importação do exterior.*

*Nota 2: A redação atual do § 2º do art. 6º foi dada pelo Decreto nº 12.533, de 23/12/10, DOE de 24/12/10, efeitos a partir de 24/12/10.*

*Nota 1: Redação anterior dada ao § 2º tendo sido acrescentado ao art. 6º pelo Decreto nº 10.156, de 13/11/06, DOE de 14/11/06, efeitos de 01/08/06 a 23/12/10:*

*"§ 2º A restrição à utilização de créditos fiscais de que trata este artigo não se aplica relativamente às aquisições internas e de importação dos produtos previstos no art. 3º-F."*

*Art. 3º-F. Nas operações de importação do exterior com vinhos da posição NCM 2204, realizadas por contribuintes que se dediquem à atividade de comércio atacadista, a base de cálculo do ICMS importação e a do ICMS devido por antecipação poderá ser reduzida de tal forma que a carga incidente corresponda a 12% (doze por cento).*

*Como pode ser visto acima, o art. 6º do mencionado Decreto restringe o crédito fiscal a 10% do valor da base de cálculo constante em documentos fiscais relativo às aquisições de mercadorias.*

*Por sua vez o § 2º do mesmo dispositivo legal acrescentado pelo Dec. 10.156/06, com efeitos de 01/08/06 a 23/12/10, excepcionou "as aquisições internas e de importação dos produtos previstos no art. 3º-F.", que elenca o produto vinho, produto este que não tem vinculação com as operações objeto da autuação.*

*Com a modificação do § 2º introduzida pelo Dec. 12.533/10 de 24/12/10, com efeitos a partir de 24/12/10, a exceção foi ampliada para "as entradas de mercadorias decorrentes de importação do exterior".*

*Pelo exposto, na data da ocorrência dos fatos geradores (janeiro a dezembro/09), a legislação do ICMS limitava ao porcentual de 10% a utilização de crédito fiscal decorrente de importação de mercadorias. A redação que contempla a utilização do crédito fiscal integral estabelecida pelo Dec. 12.533/10 só se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de 24/12/10. Por isso, não acato o argumento defensivo de que utilizou os créditos fiscais em consonância com a legislação do imposto.*

Com base no todo exposto, voto pela manutenção da Decisão objeto do Recurso quanto ao julgamento pela procedência da infração 1.

Caminho para o debate da infração 5.

Este item da autuação cobra multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, com a saída tributada na forma normal.

Como bem apontado no julgamento de piso pelo Relator, na verdade houve a imposição de multa por descumprimento de obrigação no percentual de 60% pela intempestividade do pagamento do imposto, e não pela falta do pagamento do mesmo.

Compulsando os autos, entendo que cabe a aplicação do quanto previsto no art. 158 do RAPF/BA que assim dispõe:

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Pela análise dos fatos que cercam este procedimento administrativo, vejo que a obrigação já foi adimplida, sem que houvesse dolo ou intenção de burlar o Fisco pela falta de pagamento do imposto devido na antecipação.

Aliás, devido a natureza, variedade e quantidade de mercadorias comercializadas, conjugada com a complicação quanto ao correto enquadramento tributário, mesmo as empresas maiores, que possuem maior capacidade administrativa, cometem equívocos no recolhimento da antecipação tributária, técnica empregada para melhorar a fiscalização, mas que, via de regra, demanda uma série de normas instrumentais que se alteram quase que diariamente.

Torno a repetir que, no presente caso, o imposto devido por antecipação já foi recolhido nas saídas, como aponta a própria fiscalização, e o prejuízo ao Erário pelo cumprimento da obrigação a destempo foi de pequena monta, desproporcional ao valor cobrado nos presentes autos, podendo-se até perquirir um verdadeiro *bis in idem* ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração.

Entendo que não é o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha a concorrência no mesmo patamar de igualdade, cabendo a este Colegiado corrigir certas distorções vivenciadas pela nossa legislação.

Neste diapasão, faço a aplicação do quanto previsto no art. 158 do RPAF, e reduzo a multa da infração 5, para R\$1.163,87, o que representa 10% do valor inicialmente lançado.

Por fim, quanto a exclusão das multas por descumprimento de obrigação principal, lembro que essa Câmara de Julgamento Fiscal não tem competência para reduzir as multas nestes casos, consoante determinação dos artigos 158 e 159 do RPAF/BA.

Por fim, quanto aos acréscimos moratórios, entendo que não merece acolhida a súplica recursal que requer sua exclusão, pois, conforme o art. 102 do COTEB, os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares estão sujeito aos acréscimos moratórios, da seguinte forma:

*Art. 102 Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:*

*(...)*

*§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:*

*I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes a 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia*

*do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.*

*II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.*

*§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.*

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para manter a infração 1 conforme julgamento de piso e reduzir a multa da infração 5, para 10% do originalmente lançado.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese voto do Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento quanto à redução da multa da infração 5.

Consta na descrição dos fatos que a multa foi imposta sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada na forma normal.

A Lei nº 7.014/96 prevê a obrigatoriedade do Sujeito Passivo efetuar o recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, fixando a alíquota, base de cálculo e prazo para o recolhimento, “*in verbis*”:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*Nota: O art. 12-A foi acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeitos a partir de 01/03/04.*

Destarte, caso o Contribuinte não recolha o imposto à título de antecipação parcial, todavia proceda o recolhimento na saída, o Art. 42 da Lei nº 7.014/96, dispõe a penalidade aplicada, a seguir transcrita:

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;*

No presente Auto de Infração, através da infração 05, restou comprovado que o Recorrente não procedeu ao recolhimento do imposto à título de antecipação parcial no prazo fixado pela legislação, incidindo na penalidade acima transcrita.

Dito isso, discordo do voto proferido pelo Relator, pois entendo que, ao deixar de efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial, o Recorrente incorreu no descumprimento de obrigação principal, disciplinada pelo art. 113, §1º do CTN:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

Aliás, o próprio CTN é esclarecedor sobre o tema, quando determina o conceito de fato gerador das obrigações principais e acessórias:

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe*

*a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

No meu sentir, ao deixar de efetuar o pagamento do tributo na forma e no prazo previsto pela legislação, o Recorrente ignorou as determinações legais para efetuar o pagamento de penalidade pecuniária e, por conta disso, incidiu no art. 113, §1º do CTN.

Assim, não sendo o caso de multa por descumprimento de obrigação acessória, falece competência à esta CJF, reduzi-la, conforme prevê o § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Pelo exposto, voto pelo não provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO EM SEPARADO

Peço vênia para votar em divergência com o ilustre relator no que concerne à infração 5.

Primeiramente, cabe determinar qual é a natureza jurídica da multa de 60% sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, com saída efetuada através de tributação regular: se decorrente de descumprimento de obrigação acessória ou principal.

Relativamente a qualquer inobservância de dever legal, a obrigação de pagar a multa correlata nasce no preciso momento em que esta última se configura (a multa), e não no instante em que ocorre o ato ilícito. E esse referido marco temporal, na situação em enfoque, é a lavratura do Auto de Infração. Quero dizer, é com o surgimento da multa – quando aparece no mundo jurídico o lançamento de ofício – que devemos perquirir o caráter da mesma, se referente a uma obrigação acessória ou principal.

Muito bem, quando da lavratura do presente Auto de Infração, a obrigação (principal) de pagar o ICMS já estava adimplida, tanto que o próprio texto do §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 traz como condição para a aplicação da penalidade de 60% o recolhimento regular.

*“§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.*

Ora, com a devida licença, seria, no mínimo, uma contradição nos próprios termos, um preceptivo legal de capitulação de multa por descumprimento de obrigação principal exigir a comprovação do pagamento do tributo nas operações posteriores.

Desse modo, estamos a tratar de penalidade de descumprimento de obrigação acessória, de fazer o recolhimento no tempo certo, em relação à qual esta CJF possui atribuição legal para apreciar pedido de redução ou até mesmo para efetuá-la (a redução) de ofício.

Entretanto, não estão presentes todos os requisitos exigidos no art. 42, §7º da Lei do ICMS/BA (art. 158, RPAF/1999), em especial o fato de que da infração não decorra falta de pagamento de tributo. Muito embora essa tese aparente contradição com aquela esposada nos parágrafos acima, isso não ocorre, consoante passarei a expor.

É que quando o contribuinte cumpre a obrigação de pagar extemporaneamente, o valor do imposto já está defasado pela desatualização monetária. Ou seja, o valor real de, por exemplo, R\$ 10.000,00 (dez mil reais) em abril de um determinado ano não é mais o mesmo em julho ou agosto, mas uma quantia seguramente maior.

O contribuinte, ao recolher ao Erário o valor nominal, não corrigido, deixou de pagar tributo, pois o fez de modo meramente parcial, aliás, como disse o eminentíssimo relator no seu Voto, causando prejuízo de pequena monta ao Erário, o que é aspecto de natureza subjetiva e não deve preponderar em julgamentos de questões tributárias.

E nem se diga que acréscimos legais não são tributo, com o que, aliás, concordo, mas não influencia na decisão da contenda em tela, pois o fundamento para a não redução da penalidade por descumprimento de obrigação acessória é a falta do pagamento integral do ICMS (recolhimento de valor nominal, diferente do real), e não dos acréscimos legais.

Voto pela manutenção da infração 5.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207668.0002/13-9, lavrado contra **BAHIA CONTROL COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.**, no valor de **R\$455.231,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$11.638,73**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser cientificado o recorrente desta Decisão, encaminhar ao setor competente para a homologação do pagamento recolhido e o devido arquivamento dos autos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rosany Nunes de Mello Nascimento, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO EM SEPARADO - Conselheiro: Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – VOTO VENCEDOR

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO EM SEPARADO

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGF/PROFIS