

**PROCESSO** - A. I. N° 278868.1001/15-0  
**RECORRENTE** - BUNGE ALIMENTOS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO –Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0009-02/16  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/10/2016

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF N° 0113-12/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO CORRESPONDENTE A PARTE PROPORCIONAL DA REDUÇÃO. Restou comprovado que as entradas de mercadorias, relativos aos produtos de embalagens – caixa de papel ondulado - foram para integrar processo de industrialização, relativo ao acondicionamento do produto óleo de soja, destinados ao mercado nacional e não ao mercado externo, o que estaria acobertada pela exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea “b”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, que não se exige estorno de crédito. Saídas para o mercado interno de mercadorias, com redução da base de cálculo, ensejam estorno de crédito fiscal no valor correspondente a parte proporcional da redução. Não acatadas preliminares de nulidades argüidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 2<sup>a</sup> JJF, que por unanimidade, decidiu pela Procedência do Auto de Infração, lavrado em 18/03/2015 que acusa o contribuinte de ter deixado de proceder ao estorno de crédito de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, no período de janeiro a dezembro de 2012, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução. O Contribuinte efetuou saídas de frascos de 900 ml de óleo de soja embalados em caixas de papelão ondulado, contemplando redução de base de cálculo de 29,41%, ou seja, carga tributária de 12%.

A 2<sup>a</sup> Junta de julgamento Fiscal dirimiu a lide com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

**VOTO**

*Incialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.*

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no montante de R\$138.074,66, em razão de ter deixado de proceder ao estorno de crédito de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, no período de janeiro a dezembro de 2012, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de calculo no valor correspondente a parte proporcional da redução, com enquadramento no art. 29, § 3º da Lei nº 7.014/96 c/c art.312, § 1º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.*

*Assim dispõe o art.312, § 1º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.*

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante.

Tal orientação decorre do cumprimento do princípio da não cumulatividade intrínseco do ICMS, em que autoriza aos contribuintes compensar o valor devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas operações anteriores, na forma do art. 28 da Lei nº 7.014, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no Estado da Bahia.

Entretanto, para efetivação dessa compensação, é assegurado ao sujeito passivo, em conformidade com o § 8º do art. 29, do mesmo diploma legal, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, que é o caso objeto da presente lide, considerará como limite de compensação do crédito tributário o percentual equivalente a esta carga.

Consta da descrição dos fatos da autuação, que o defendantefetuou saídas de frascos de 900ml de óleo de soja embalados em caixas de papelão ondulado contemplando redução de base de cálculo de 29,41%, ou seja, carga tributária de 12%. Entretanto, não providenciou o estorno dos créditos correspondentes às entradas dessas caixas de papel ondulado, que por sua vez foram efetivadas com carga tributária de 17%.

Sob o objeto da lide não há discordância, a controvérsia diz respeito ao entendimento do defendantefrente de que as operações, objeto da autuação, estariam acobertadas pela exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea "b", art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, onde determina que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo à entradas de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização na forma a seguir destacada:

**§ 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:**

I - às entradas:

a) de mercadorias destinadas a exportação direta ou indireta;

b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta; **(Grifos acrescidos)**

Ocorre, como bem destaca o Fiscal Autuante, na Informação Fiscal à fl. 207 dos autos, restaria razão ao defendantefrente se as entradas houveram sido para integrar o processo de industrialização, para emprego no acondicionamento de produtos industrializados destinados a exportação, que não é o caso objeto em análise. Na realidade, as entradas relativas aos produtos de embalagens – caixa de papel ondulado - foram para integrar processo de acondicionamento do produto óleo de soja, fabricado pela defendantefrente, destinados ao mercado nacional.

Portanto, resta caracterizada a infração, já que não estaria acobertada pela exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea "b", art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, aventada pelo defendantefrente. Saídas para o mercado interno de mercadorias, com redução da base de cálculo, ensejam estorno de crédito fiscal no valor correspondente à parte proporcional da redução. Infração subsistente.

Sobre o efeito confiscatório das multas aplicadas na autuação aventada pelo defendantefrente, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de Decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls.231/260. Repete a infração que lhe foi imputada. Transcreve o enquadramento legal e o valor do crédito tributário lançado.

Diz que em sua impugnação refutou integralmente a exigência fiscal, alegando em síntese, que:

- 1) a exigência do estorno dos créditos das operações com base de cálculo reduzida, viola o princípio da não-cumulatividade;
- 2) a exigência de estorno proporcional é totalmente indevida, por falta de amparo na CF/88 e por violar o Convênio ICMS e o RICMS/BA;
- 3) sendo o caso do Auto de Infração referente à "redução da base de cálculo", diferentemente de "isenção" e de "não-incidência", não estariam dentro das exceções que permitem a anulação

- do crédito na entrada, conforme art. 155, § 2º, incisos I e II, da CF/88;
- 4) ainda que a "redução da base de cálculo seja considerada "isenção parcial", o art. 155, § 2º, inciso II, "b", da CF/88, prevê que a anulação será dispensada quando houver determinação em contrário da legislação;
  - 5) aplicável a exceção prevista no § 3º, inc. I, alínea "b", do art. 312, do RICMS/BA, haja vista que as mercadorias estão integradas ou consumidas no processo de industrialização;
  - 6) a embalagem, nos termos do Decreto nº 7.212/2010, integra o processo de industrialização, tornando indevida a exigência tributária;
  - 7) a Lei Complementar nº 24/75 delega aos Convênios a tarefa de regulamentar os incentivos fiscais que importem em renúncias fiscais e estes Convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não tenham feito representar na reunião, portanto, a exigência fiscal desobedece ao Convênio e a Lei Complementar citada;
  - 8) a multa aplicada em 60% tem nítido caráter confiscatório.

Afirma que seu pleito foi totalmente indeferido na primeira instância, por entender os julgadores que a infração ficou caracterizada, uma vez que não está acobertada pela exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea "b", art. 312, do RICMS/BA, sendo que as saídas de mercadorias para o mercado interno, com redução da base de cálculo, ensejam estorno de crédito fiscal no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Quanto à multa aplicada, ressaltaram que, nos termos do art. 167, I e II, do RPAF/99, não lhes compete a discussão acerca da constitucionalidade da legislação.

Diz que verificada a legislação de regência, princípios constitucionais e tributários, tempestivamente interpõe Recurso Voluntário, com o objetivo de fazer prevalecer a defesa de seu direito.

Repete que o fundamento da 2ª Junta de Julgamento Fiscal ao apreciar a Impugnação do recorrente foi de que embora comprovado que as entradas de mercadorias, relativamente aos produtos de embalagens - caixa de papel ondulado - foram para integrar processo de industrialização, referentes ao acondicionamento do produto óleo de soja, tais produtos foram destinados ao mercado nacional e não ao mercado externo, o que neste caso, deixaria de acobertar a exceção à regra contida no § 3º, inc. I, alínea "b", do RICMS/BA/2012, quando não se exige estorno de crédito fiscal no valor correspondente a parte proporcional da redução.

Frisa refutar integralmente tal exigência fiscal, escorada nas razões de direito a seguir discorridas, bem como, pelas impropriedades consideradas pela Autoridade Fiscal em sua fundamentação e, a omissão no julgamento pelos membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal com base nos seguintes termos.

Diz que em linhas anteriores, elencou de forma resumida, os pontos abordados na sua impugnação. Entende que feita à leitura da Decisão ora recorrida, verifica que, embora todas as razões da insurgência quanto ao Auto de Infração façam parte do "Relatório", no "Voto", observa que não foram analisadas.

Afirma que no "Voto", inicialmente, foi ressaltado que o Processo Administrativo Fiscal respeitou o devido processo legal e a inocorrência de qualquer irregularidade. Em seguida, novamente descreveu o teor do Auto de Infração e o enquadramento legal.

Comenta que a fundamentação do voto menciona que a controvérsia estaria no fato de as operações efetuadas pelo recorrente estarem ou não acobertadas pela exceção do § 3º, do art. 312, do RICMS/2012, o qual foi transcrito, para logo após, destacar as informações da Autoridade Fiscal, deixando de refutar as alegações da Impugnante, ora recorrente.

Por fim, o Relator teria concluído pela procedência da autuação, bem como, da multa aplicada.

Assevera que as alegações contidas na sua impugnação não foram apreciadas na sua totalidade. Sobre os princípios da ampla defesa a da competência decisória reproduz lição da obra "Princípios do Processo Administrativo Tributário", de James Marins. Transcreve o disposto no art. 18, do Decreto nº 7.629/99 sobre nulidades, que entende reforçar sua tese. Argui nulidade da Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual por entender que não foram analisadas as questões suscitadas na Impugnação e requer seja proferida nova Decisão.

Sobre o mérito aduz que por conta das atividades desenvolvidas em seu estabelecimento no município de Luis Eduardo Magalhães/BA, o recorrente sofreu fiscalização da Administração Fazendária referente ao período de 01/01/2012 a 31/12/2012.

Explica que adquiriu material de embalagem com incidência do ICMS na alíquota de 17% (operação interna), destinado ao acondicionamento do produto óleo de soja produzido pela filial, dando-lhe posterior saída ao amparo da redução de Base de Cálculo.

Afirma que diante do princípio da não-cumulatividade, mantém integralmente os créditos do ICMS obtidos na operação anterior (pelas entradas) para compensação com os débitos gerados pelas saídas.

Comenta que o Fiscal autuante discordou do procedimento adotado, exigindo o estorno proporcional dos créditos de ICMS decorrentes das entradas internas de material de embalagem a alíquota de 17%, utilizada no acondicionamento do produto óleo de soja, cujas saídas deste produto ocorreram ao amparo da redução de base de cálculo ao percentual de 29,41% resultando uma carga tributária de 12%.

Repete que no entendimento do autuante, o benefício da redução da base de cálculo estaria vinculado ao estorno proporcional dos créditos das respectivas entradas. Em razão do aproveitamento integral dos créditos, houve a glosa proporcional dos créditos fiscais escriturados das embalagens.

Salienta que a exigência do estorno proporcional é totalmente indevida, por não encontrar amparo na CF/88, violar o disposto na legislação de regência (Convênio ICMS) e no próprio RICMS/BA.

Argumenta que a CF/88 confere aos contribuintes o direito a não-cumulatividade do ICMS, assegurando-lhes o aproveitamento de todos os créditos das operações anteriores. Transcreve o art. 155, § 2º, I e II da CF/88. Conclui que da leitura do referido dispositivo, a anulação do crédito relativo às operações anteriores (que autorizaria a exigência do estorno ora questionada) só ocorrerá em casos de "isenção" ou "não-incidência".

Frisa que o caso deste auto, diz respeito à "redução da base de cálculo", instituto jurídico diverso tanto da "isenção" quanto da "não-incidência", e, portanto, não estaria dentre as exceções que determinam à anulação do crédito na entrada.

Assevera que a análise lógica e a interpretação baseada no princípio da estrita legalidade tributária levariam a conclusão de que a exigência do estorno dos créditos das operações com base de cálculo reduzida violaria o princípio da não-cumulatividade (*este é o entendimento do recorrente, e, que por muito tempo perdurou como sendo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, vide RE 161.031, da relatoria do Min. Marco Aurélio*).

Destaca que para legitimar a exigência do estorno proporcional dos créditos de ICMS e desconsiderar o princípio da não-cumulatividade, os Estados resolveram adotar tese no sentido de considerar a "redução da base de cálculo" como hipótese de isenção (segundo eles, seria uma espécie de "isenção parcial").

Observa que recentemente, esta idéia de considerar "redução da base de cálculo" como uma espécie de "isenção parcial" (*mesmo ferindo o princípio da estrita legalidade tributária – no entendimento da ora recorrente*), foi acolhida pelo STF e passou a ser adotada de forma equivocada e indiscriminada em todos os processos fiscais que exigem o cancelamento dos

créditos de ICMS em decorrência de saídas com redução da base de cálculo, tornando-se o novo parâmetro de aplicação do art. 155 da CF/88.

Salienta que mesmo na hipótese de isenção parcial, o art. 155, § 2º, inciso II, “b” da CF prevê que a anulação do crédito será dispensada quando houver determinação em contrário da legislação, ou seja, quando há previsão legal o crédito integral das entradas deve ser assegurado, o que é o caso.

Entende que embora exista a regra geral do estorno de créditos quando as saídas ocorrerem com redução da base de cálculo, olvidou-se o Fiscal autuante da exceção à regra geral contida no parágrafo 3º, do citado artigo que reproduz. Conclui que o próprio RICMS/BA reconhece não ser devido o estorno dos créditos fiscais relativos às mercadorias que sejam integradas ou consumidas no processo de industrialização.

Busca o conceito de industrialização e seu alcance na legislação federal, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, concluindo que nos termos dos arts. 3º e 4º, a colocação de embalagens caracteriza uma das etapas do processo de industrialização. Diz ser inegável que a embalagem integra-se ao produto final, sendo, portanto, indevido exigir o estorno dos créditos do ICMS decorrentes de sua aquisição, por constar expressamente como uma das exceções a regra geral do estorno no RICMS/BA.

Argumenta que o completo debate acerca do tema em questão depende da abordagem dos dispositivos encontrados nos Convênios Interestaduais de ICMS, conforme estabelece o art. 155, II, §2º, XII, “f” e “g” que delega à Lei Complementar a tarefa de estabelecer os casos de manutenção de crédito, bem como a regular a forma como benefícios fiscais em geral podem ser concedidos ou revogados.

Comenta que quando a CF menciona que cabe a lei complementar a tarefa de estabelecer como os benefícios fiscais serão concedidos, refere-se à LC nº 24/75. Transcreve os artigos 1º e 7º da cita Lei.

Pergunta que sentido teria o art. 155 da CF e a própria existência dos Convênios se os Estados pudessem alterar por lei estadual a forma de aproveitamento dos créditos do ICMS.

Ressalta que tal circunstância foi desconsiderada pelo Fiscal autuante. Argumenta que de acordo com norma do Convênio, ao concederem a redução da base de cálculo, os Estados deverão observar uma carga tributária certa. Se o Estado adota a carga tributária de 7% (sete por cento), sob pena de burlar os dispositivos constitucionais sobre o tema, é indispensável que os contribuintes que realizem as operações com os referidos produtos possam manter, integralmente, os créditos derivados das entradas.

Entende que o estorno ou a não apropriação proporcional mascara a carga tributária real, violando os dispositivos constitucionais, na medida em que o Estado apregoa uma carga tributária e pratica outra, completamente diferente. Sobre a importância dos Convênios transcreve lição de Roque Antonio Carrazza e de Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização ao livro de Aliomar Baleeiro.

Destaca que acerca da normatização dos Convênios Interestaduais de ICMS, além da previsão de obrigatoriedade contida expressamente no art. 7º da Lei Complementar nº 24/75, o STF já afirmou que a fonte jurídica das isenções e de outros benefícios fiscais no âmbito do ICMS é o Convênio. Diz que inicialmente os Tribunais rechaçaram a interpretação que buscava aceitar esta figura não prevista na legislação chamada de “isenção parcial”, conforme se depreende do posicionamento firmado no RE nº 161.031, de relatoria do Min. Marco Aurélio. Verifica que recentemente o posicionamento do STF acerca da natureza jurídica da redução da base de cálculo do ICMS sofreu alteração. Informa que no julgamento do RE nº 174.478 o plenário desta Corte passou a considerar a “redução da base de cálculo” como uma espécie da categoria “isenção” (segundo este “novo” entendimento, trata-se de “isenção parcial”), de modo que a exigência do estorno proporcional do crédito do ICMS, em tais casos, não ofenderia o princípio da não-cumulatividade. Conclui que a partir do citado julgamento, o Fisco passou a adotar indiscriminadamente o referido acórdão como paradigma para a defesa da exigência do estorno dos créditos de ICMS em todas as

operações alcançadas pela redução da base de cálculo, inclusive aquelas autorizadas pelos Convênios.

Assevera que o referido (RE nº 174.478), julgado de modo equivocado, passou a ser aplicado indistintamente como uma “orientação geral” que determinasse a exigência de estorno dos créditos de ICMS originados nas operações que envolvessem produtos com redução da base de cálculo.

Ressalta que no julgamento dos embargos de declaração opostos nos autos de paradigma (RE 174.478-ED), o Relator Cézar Peluso abordou de modo elucidativo esta questão, corroborando com o entendimento defendido pelo recorrente, ressaltando as peculiaridades e critérios de aplicação do paradigma diante da existência de “exceções à regra geral do estorno”. Transcreve trecho do voto do citado Ministro. Destaca a existência de diversos julgados recentes no âmbito do STF que corroboram com a tese que defende.

Sobre a alegação de que a multa aplicada em 60% do crédito fiscal reveste-se nitidamente de caráter confiscatório, frisa que os argumentos aduzidos pelo recorrente não estão sendo lançados no vazio, mas muito pelo contrário, foram alcançados através de Decisão do Supremo Tribunal Federal, nos Autos do Agravo Regimental nº 202.902-8, em que foi Rel. o Min. Marco Aurélio. Diz que as decisões dos Tribunais Administrativos do país tem constantemente afirmado que em caso de não haver prejuízo ao Estado – é o que deveria ser aplicado no presente caso, na remota hipótese de ser procedente o lançamento.

Sobre o não confisco cita a CF/88, art. 150, IV. Assevera que no presente caso, houve a fixação de multa em valor exorbitante e desproporcional em relação à natureza da infração imputada, portanto verificado o caráter confiscatório da multa, não há como mantê-la.

Requer seja julgado procedente o Recurso Voluntário, o cancelamento do Auto de Infração pelas razões expostas e, consequentemente, da multa por inexistência de infração praticada pelo recorrente.

O opinativo da PGE/PROFIS da lavra da doutora Paula Gonçalves Morris Matos, se encontra as fls. 270/276. Com fundamento no art. 119, § 1º do COTEB, opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário do autuado.

## VOTO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração lavrado em 18/03/2015 que acusa o contribuinte de ter deixado de proceder ao estorno de crédito de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, no período de janeiro a dezembro de 2012, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução. O Contribuinte efetuou saídas de frascos de 900 ml de óleo de soja embalados em caixas de papelão ondulado contemplando redução de base de cálculo de 29,41%, ou seja, carga tributária de 12% e se creditou nas entradas de 17%.

O Recorrente alegou que da leitura da Decisão recorrida, verificou que, embora todas as razões da insurgência quanto ao Auto de Infração façam parte do "Relatório", no "Voto", não foram analisadas pela Junta de Julgamento. Disse que as alegações contidas na sua impugnação não foram apreciadas na sua totalidade.

Observo que esta alegação não procede. Embora faça esta arguição, o recorrente não aponta objetivamente a que omissão se refere. Ao contrário do quanto afirmado, foram apreciados detidamente, todos os argumentos expendidos em sua defesa. Ademais, observo que o Julgador não está obrigado a comentar sobre todas as questões aduzidas pelo contribuinte em sua impugnação, desde que, do conjunto dos elementos constantes em sua Decisão, se depreenda que a matéria de fato e de direito foi devidamente enfrentada.

Dessa forma, afasto a preliminar de nulidade arguida, pois constato que não se encontra presente

neste PAF, qualquer dos motivos de nulidade elencados no art. 18, incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

O apelo do contribuinte, gira, essencialmente, nos seguintes argumentos:

- 1) a exigência do estorno dos créditos das operações com base de cálculo reduzida, viola o princípio da não-cumulatividade, portanto seria constitucional;
- 2) a CF/88 só determina o estorno do crédito fiscal, nos casos de saídas subsequentes amparadas pela "isenção" ou "não-incidência", e o caso deste Auto de Infração refere-se à "redução da base de cálculo";
- 3) seria aplicável a exceção prevista no § 3º, inc. I, alínea "b", do art. 312, do RICMS/BA, haja vista que as mercadorias, embalagens, integram o processo de industrialização;
- 4) que a Lei Complementar deve regular as deliberações concernentes a isenções no âmbito estadual. Segundo seu entender, isso coube à Lei Complementar nº 24/75, a qual define que as isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas através de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal;
- 5) que a multa aplicada em 60% tem caráter confiscatório.

No que diz respeito a alegação de que foi violado o princípio da não cumulatividade, observo que esta assertiva do Recorrente tem fundamento no fato de que apenas a isenção e a não-incidência seriam exceções à regra da não-cumulatividade do ICMS, o que não se confundem com a redução da carga tributária aplicável às operações aqui discutidas, e no fato de que à Lei Complementar nº 24/75, define que as isenções do ICMS somente serão concedidas ou revogadas através de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O contraponto à tese recursal é esboçado no entendimento jurisprudencial de que o instituto da "redução da base de cálculo" é, em verdade, espécie de isenção parcial (decisões de Tribunais Superiores transcritas pelo próprio Recorrente na peça recursal). Sob esse prisma, não haveria afronta ao disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal na tese adotada por este Conselho de Fazenda.

No particular, a matéria tratada nos presentes autos, encontra fundamento no art. 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96, cujo texto diz:

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

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

A leitura do dispositivo acima transcrito leva à rápida intelecção de que há efetiva determinação de estorno de crédito quando a saída se dê com base de cálculo reduzida. Nessa esteira, à luz do comando normativo acima e da própria legislação de regência do Estado da Bahia (Inciso VII, art. 87 do RICMS/97 e art. 268 do RICMS/2012), resta afastada a tese de que houve afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS em relação aos referidos estorno de crédito fiscal, no valor correspondente a parte proporcional da redução do ICMS.

Em sua defesa, o recorrente aduziu que a mercadoria adquirida alvo da autuação fiscal, se trata de embalagens, e como tal, integram o processo de industrialização, tornando indevida a exigência tributária, caracterizando-se na exceção prevista na regra contida no § 3º, inciso I, alínea "b", art. 312, do RICMS/BA.

Sobre a matéria, assim dispõe o § 1º do art. 312 do RICMS/2012:

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em*

contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante.

Tem-se no dispositivo acima, a regra geral do estorno de créditos quando as saídas ocorrerem com redução da base de cálculo. Quanto à exceção a regra geral invocada pelo Recorrente, assim dispõe o parágrafo 3º, *in verbis*:

§ 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

I - às entradas:

- a) de mercadorias destinadas a exportação direta ou indireta;
- b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta; (grifo nosso)

Da leitura da legislação aplicável supra mencionada, resta indubidoso que é cabível a exigência do estorno do crédito fiscal exigido no lançamento de ofício ora em análise, considerando que o recorrente não comprovou que as mercadorias aqui apontadas foram destinadas a exportação direta ou indireta nos termos da previsão regulamentar retromencionada. Portanto, irretocável a Decisão de primeira instância.

Quanto à discussão afeita à declaração de inconstitucionalidade pretendida pelo recorrente, o Regulamento de Processo administrativo Fiscal em seu art. 167, determina que não se inclui na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade da legislação baiana.

A respeito da alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, registro que não é da competência deste Conselho de Fazenda analisar a constitucionalidade do percentual de multa previsto na legislação e a alíquota de 60% está expressa no art.42, inciso VII, alínea "b" da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 278868.1001/15-0, lavrado contra BUNGE ALIMENTOS S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$138.074,66, acrescido da multa de 60%, prevista no art.42, VII, "b", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS