

A. I. N° - 206888.0005/16-5  
AUTUADO - BELGO BEKAERT ARAMES LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ OLIVEIRA DE ARAUJO  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24/05/2017

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0098-03/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Infração parcialmente elidida mediante comprovação apresentada pelo impugnante e acatada pelo Autuante na informação fiscal. Infração parcialmente subsistente. **b)** SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. Só é permitida a utilização integral do crédito fiscal desconsiderando a proporção das saídas isentas ou com redução da base de cálculo quando expressamente estatuído na legislação de regência. Infração parcialmente subsistente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa equivalente a 60% do ICMS não antecipado. Após saneamento, infração parcialmente elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2016, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$4.369.794,58, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - **01.02.41.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais do imposto nos documentos fiscais, nos meses de abril a julho de 2012 e julho de 2014. Exigido o valor R\$414.860,59, acrescido da multa de 60%. Consta em complemento que “O contribuinte adquiriu mercadorias para comercialização e creditou-se de créditos destacados a mais nos documentos fiscais que deram cobertura ao transporte das respectivas mercadorias provenientes dos Estados de São Paulo e de Minas Gerais, cujos créditos permitidos são com base na alíquota de 7%, mas o contribuinte creditou-se com base em alíquota de 17%, conforme fica demonstrado na planilha denominada Belgo 2012 - Crédito Indevido. Os valores, meses e demais condições encontram-se expostos no demonstrativo de débito do Auto de Infração. O valor total da infração importa em R\$414.860,89, sendo R\$324.947,86, referente ao exercício de 2012 e R\$89.912,73 referente ao exercício de 2014;

Infração 02 - **01.02.26.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiada isenção ou redução do imposto, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2015. Exigido o valor R\$3.752.564,36, acrescido da multa de 60%.

Consta em complemento que “O contribuinte adquiriu mercadorias com saídas subsequentes com redução de base de cálculo do imposto, no caso específico, ferros, cuja redução da base de

cálculo está prevista, nos termos do art. 266, inciso II, do RICMS, aprovado pelo Dec. 6284/97 e creditou-se do imposto em sua integralidade, sem efetuar o estorno o estorno dos créditos na proporção da Redução da Base de Cálculo de 29,41%, já que Redução de Base de Cálculo, segundo o STF, é Isenção Parcial. Os valores do estorno importa num valor total de R\$ 3.752.564,33, sendo R\$577.827,62 em 2011, R\$715.154,83 em 2012; R\$657.514,46 em 2013, R\$937.348,53 em 2014 e R\$864.718,90 em 2015. Tudo conforme Demonstrativo de débito do auto de infração e planilhas dos exercícios de 2011 a 2015. Vale ressaltar que o contribuinte excluiu da base de cálculo original percentual de 29,41%, mas não efetuou o estorno dos créditos utilizados indevidamente em sua escrita fiscal.”;

Infração 03 - **03.02.02.** Recolhimento do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de maio e dezembro de 2013. Exigido o valor R\$26.201,17, acrescido da multa de 60%.

Consta em complemento que “O contribuinte promoveu saídas de mercadorias destinadas a Contribuintes do Simples Nacional com a utilização de alíquota de 7%, em vendas de mercadorias não produzidas pelo vendedor, tampouco por estabelecimentos localizados no Estado da Bahia, omitindo recolhimentos de ICMS no valor de R\$26.201,17, referente aos meses de maio a dezembro de 2015, tudo conforme demonstrativo de débito do auto de infração e planilha anexos ao auto de infração entregues ao contribuinte por meio de mídia digital.”;

Infração 04 - **07.15.05.** Multa percentual de 60% 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 posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$176.168,46.

Consta em complemento que “O contribuinte adquiriu mercadorias provenientes de outros Estados da Federação e ao fazer a apuração do ICMS devido a título de Antecipação parcial, como signatário de termo de acordo celebrado com a SEFAZ Bahia, que consiste em evitar acumulações de créditos fiscais, não fez o estorno previsto na proporção de 29,41%, em relação às mercadorias com redução de base de cálculo para ferro, cuja carga tributária é de 12%, com regime especial para evitar acumulação de créditos. Os valores apurados por este Auditor Fiscal aparecem nas planilhas de antecipação parcial marcados em AZUL. O valor total dos estornos não efetuados importou em R\$293.614,08, com multa total de R\$176.168,45, tudo conforme consta das planilhas de antecipação parcial efetuadas pelo próprio contribuinte. Como afirmado, as planilhas de antecipação parcial foram elaboradas pelo próprio contribuinte e este auditor apenas acrescentou nas referidas planilhas o valor do estorno do crédito.”.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 36 a 45, nos termos sintetizados a seguir.

Em relação à infração 01 observa que procedeu ao estorno de, pelo menos, parte do crédito referente ao valor destacado a maior do imposto, na importância de R\$75.656,89, na mesma competência em que houve a sua apropriação indevida, conforme se infere da cópia anexa do livro Registro de Apuração do ICMS - Doc. 02, circunstância esta desconsiderada pela Fiscalização para o lançamento levado a efeito.

Afirma que parcela desse crédito tomado por equívoco não compôs, ao final, a apuração do saldo do imposto para o período, no regime de compensação crédito e débito, por ter sido previamente estornada, o que exige, de pronto, o reconhecimento da improriedade de parte do lançamento.

Quanto ao restante dos valores decorrentes de efetiva apropriação de créditos, reconhecidos nesta ocasião como indevidos, informa que já realizou a respectiva quitação, como fazem prova as anexas DAEs contendo a chancela do pagamento - Doc. 03.

Assinala que, uma vez que parte do crédito indevido foi devidamente estornado e que recolheu o valor do imposto compensado com o crédito indevido não estornado, há que se reconhecer a

insubsistência da autuação quanto essa primeira parte e, quanto à segunda, a extinção do débito, pelo pagamento, por força do art. 156, inciso I, do CTN.

Com relação à infração 02, observa que a Fiscalização lhe imputa falta de pagamento de ICMS ante a alegada utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente à aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes foram beneficiadas com redução de base de cálculo, prevista no art. 87, inciso IV, do antigo RICMS e art. 266, inciso II do novo RICMS.

Relata que segundo a Fiscalização, não poderia creditar-se integralmente do imposto incidente nas operações das quais decorreu a entrada dos bens beneficiados com tal redução de base de cálculo, na saída, devendo efetuar o estorno dos créditos na proporção desta (redução), por se tratar de *isenção parcial*, que demandaria a aplicação do art. 155, §2º, inciso II, alínea “a”, da CF/88, segundo o qual: “*a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes*”.

Para corroborar seu entendimento a Fiscalização ressalta o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a redução da base de cálculo se equipara à isenção parcial, o que abalizaria a autuação, ao fundamento de que “*...o contribuinte excluiu da base de cálculo original, o percentual de 29,41%, mas não efetuou o estorno dos créditos utilizados indevidamente escriturados em sua escrita fiscal*”.

Esclarece que o Supremo Tribunal Federal, ao tratar da matéria em exame por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 635.688/RS, submetido ao rito do art. 543-B do CPC então vigente, de que no caso de *isenção parcial* - que, de fato, equipara-se à redução de base de cálculo - somente permite - não se tratando, pois, de consequência *inexorável* - aos Estados a anulação do crédito relativo às operações anteriores, na proporção do benefício, devendo ser observados os ditames da legislação estadual.

Observa que a Suprema Corte entendeu, em síntese, pela possibilidade da preservação da integralidade dos créditos pelo Estado, sem que isso represente qualquer afronta à sistemática de apuração não cumulativa do imposto, consoante excerto do voto do Relator Min. Gilmar Mendes, que transcreve.

Revela que, neste mesmo sentido o art. 20, *caput*, §3º, inciso II, e §4º da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que os Estados poderão autorizar que não se faça o estorno do crédito da operação anterior, quando a saída subsequente for isenta.

Diz ser justamente neste contexto que o Estado da Bahia optou por manter expressamente o crédito fiscal nessa situação (saída subsequente agraciada por isenção parcial), seguindo a autorização do Convênio ICMS nº 33/1996 conforme dispõem o art. 105, inciso VII, do RICMS-BA/97(Regulamento Antigo) e o art. 266, *caput*, inciso II, do RICMS-BA/12 (Regulamento Novo).

Afirma que subsistindo autorização normativa expressa da manutenção dos créditos relativos a operações antecedentes, ainda que as saídas posteriores tenham sido beneficiadas com isenção parcial/redução de base de cálculo, não há como ser imputado o aventureiro aproveitamento indevido de créditos, inexistindo, pois, qualquer saldo a pagar.

Assevera que pelo mesmo motivo, não deve prevalecer a Infração 04, cujo objeto é, justamente, a multa formal pela ausência de recolhimento parcial da antecipação do ICMS na entrada das mercadorias cuja saída subsequente foi agraciada com a redução de base imponível, multa esta prevista no art. 42, inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Frisa que esta alegada insuficiência decorria, exatamente, do fato de ter mantido o crédito integral do ICMS, na entrada, cujo valor é utilizado para cálculo da referida antecipação (ICMS antecipado = [Valor da Operação de Entrada, com a redução da base de cálculo x Diferença entre Alíquota Interna e Interestadual] - [Crédito pela Entrada]), nos termos do art. 352-A, *caput* e §§2º e 3º, do antigo RICMS, art. 268, §3º, do novo RICMS e art. 12-A, §2º, da Lei nº 7.014/1996.

Observa que, não havendo que se falar em aproveitamento a mais do crédito, na entrada, igualmente não prospera a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, o que espera seja reconhecido.

Sustenta que a aplicação cumulativa das penalidades impostas, suscitadas nas infrações 02 e 04, não encontram previsão legal.

Assinala que a Fiscalização aplicou multa pelo descumprimento da obrigação de recolhimento antecipado do imposto, capitulada no referido art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei n.º 7.014/96 (infração II), bem como multa pelo descumprimento de obrigação acessória, consistente na escrituração de crédito indevido que, inclusive, resultou no descumprimento parcial do dever de recolhimento antecipado, penalidade prevista no inciso VII, alínea “a”, do mesmo dispositivo (infração 04).

Destaca que o sobredito art. 42, inciso VII, alínea “a”, é expresso ao dispor que a multa ali prevista somente será aplicada se tal infração não importar o descumprimento de obrigação principal.

Diz que, ainda que se reputasse indevido o crédito, é forçado convir que este ato acarretou o descumprimento de *obrigação principal*; e tanto é assim que houve a imputação, no auto de infração objurgado, de recolhimento a menor do imposto (Infração 02). Afirma que a regra é de que não incide a penalidade do art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei n.º 7.014/96, que depende, como visto, que a apropriação indevida *não resulte* descumprimento de obrigação principal, situação inversa àquela descrita nestes autos.

Afirma que nem poderia ser diferente, já que ocorrência de descumprimento da obrigação principal, *que possui uma penalidade específica* (art. 42, inciso II, alínea ‘d’), tem o condão de absorver a infração limitada à apropriação indevida de créditos, eis que esta está obviamente contida naquela outra.

Explica que o fato de ter apropriado crédito em desacordo com a legislação tributária, na hipótese de existência de saldo devedor do imposto, diz respeito necessariamente à obrigação principal, pois é do cômputo de créditos (entradas) e débitos (saídas) que exurge o *quantum* a ser pago.

Arremata mencionando que mesmo se concluindo pela caracterização das infrações ora impugnadas, deve ser ao menos afastada a aplicação da penalidade de que cuida o art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei n.º 7.014/96, o que ora diz requer.

Assevera que deve ao menos ser afastada a aplicação cumulativa de multas que perfazem o percentual de 120% sobre o valor da exação tida por devida, dado o seu nítido caráter confiscatório.

Revela que CF/88, no Título dos Direitos e Garantias Fundamentais, é expresso ao assegurar a todos o direito de propriedade (art. 5º, inciso XII), princípio no qual está fundada a ordem econômica (art. 170, inciso II). Menciona, no que diz respeito ao aspecto tributário, a proteção ao Direito de Propriedade, que é cláusula pétreia da Constituição, resume-se na proibição de tributar com o fim de destituir o contribuinte de seus bens.

Assinala que subsiste em nosso ordenamento cláusula constitucional expressa que, ao vedar o confisco de forma geral (art. 150, inciso IV), devendo, assim, incidir também sobre multas, impõe um critério de razoabilidade na dosimetria destas, de forma a coibir a imposição de penas pecuniárias exacerbadas, que imponham punições desmedidas e não representem resarcimento do erário pela mora, mas, sim, verdadeira expropriação.

Sobre o tema - referindo-se à proporcionalidade que consiste uma das facetas do princípio da razoabilidade, trás a colação ensinamentos de Odete Medauar.

Registra que sanções que representem ou até superem o valor do tributo devido são, claramente, confiscatórias, pois neste caso há nítida confusão entre o caráter pedagógico-punitivo e o arrecadatório, porque a penalidade não deveria - salvo casos excepcionais de fraude ou dolo, o que não se verifica *in casu* -, repercutir economicamente da mesma forma do que o tributo (ou superá-lo).

Revela que abordando este tema, o Supremo Tribunal Federal se manifestou em inúmeras oportunidades no sentido de que as multas, sobretudo na seara fiscal, devem sofrer limitação quantitativa em homenagem à garantia do não confisco.

Reproduz ementa de julgado do STF que firmou somente os percentuais de multa entre 20% e 30% serem considerados adequados à luz do princípio do não confisco, excluindo, por corolário lógico, a aplicação de penalidades que superem este patamar.

Esclarece que não pretende questionar a instituição de multas visando coibir a sonegação e a evasão fiscal. Entretanto, diz ser certo que a multa a ser aplicada também não poderá exceder o limite da razoabilidade, sob pena de violar, por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva.

Pugna pela redução das multas a patamares razoáveis e proporcionais à infração, sob pena de afronta do direito de propriedade e aos princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da capacidade contributiva.

Conclui requerendo que seja cancelada a atuação, ou, sucessivamente, seja extirpada a sanção prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei n.º 7.014/96 ou, ao menos, adequado o valor das penalidades impostas de forma a atender ao princípio do não-confisco, nos termos das decisões do STF.

O Autuante presta informação fiscal, fls. 167 a 202, alinhando os argumentos a seguir sintetizados.

Depois de reproduzir o teor das quatro infrações informa que o Impugnante reconheceu como procedente em parte a Infração 01 e a integralidade da Infração 03, providenciando e devido recolhimento - Doc. 03, fls. 82 e 83.

Frisa que como consequência do reconhecimento da procedência da integralidade da Infração 03, esta informação fiscal não tecerá comentários sobre os valores reconhecidos como procedentes pelo autuado, mas se reportará em relação à parte da Infração 01 não reconhecida, bem como em relação às Infrações 02 e 04, posto que em relação à infração 03, e parte da infração 01, reconhecida, o crédito tributário foi extinto, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN.

Em relação à Infração 01, conforme consta no documento 03, observa que o valor reconhecido importou em R\$339.203,70, ao passo em que o reconhecimento total da Infração 03, importou em R\$26.201,17, resultando no reconhecimento parcial do auto de no valor total de R\$365.404,87, recolhido por meio do DAE, acostado ao processo conforme se constata às folhas 82 e 83, sendo o valor total recolhido, - parte da Infração 01 e total da Infração 03 - R\$521.093,61, conforme comprovante acostado à fl. 83.

Assinala que o contribuinte apresenta a relação das notas fiscais de entradas, fl. 89, sobre às quais afirma ter efetuado o estorno do excesso creditado. Frisa que são Notas fiscais provenientes de Contagem e de Hortolândia, todas elas referentes ao mês de julho de 2014, importando num valor total de R\$75.656,89, justamente, a parte da Infração 01 não reconhecida.

Observa que, cópia do livro de apuração do ICMS anexada aos autos, fls. 85 a 88, demonstra que de fato o Autuado estornou créditos por erro de alíquota em duas parcelas, uma de R\$45.515,97 - transferência Hortolândia; e R\$30.140,92, transferência Contagem, importando num estorno total de R\$45.515,97+30.140,92 = 75.656,89.

Declara que acata as alegações do contribuinte, no sentido de excluir do auto de infração o valor de R\$75.656,89, já que ficou constatado estorno do valor referido, referente ao mês de referência 07/2014.

Explica que a Infração 01 fica com a seguinte composição: **a**) valor total da infração R\$414.860,59; **b**) valor reconhecido R\$339.203,70; e **c**) valor a ser excluído R\$75.656,89.

Em relação à parte estornada pelo contribuinte, no valor de R\$75.658,89, infração 01, observa que com o acatamento das alegações da impugnante, o valor estornado será excluído do Auto de Infração, por meio do novo demonstrativo de débito do Auto de Infração ora em litígio administrativo, documento que se integrará ao presente processo, fls. 203 e 204.

Quanto à infração 02, transcreve integralmente a argumentação da defesa e em seguida observa que o patrono da autuada transcreveu em sua impugnação, o caput e os parágrafos 3º e 4º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que regulamenta o art. 155, inciso II da CF/88, mas estranhamente não fez qualquer menção ao §6º, do art. 20, da referida Lei.

Relata que preocupado em observar o princípio da legalidade, e para esclarecimentos que possam contribuir para o correto julgamento da presente demanda, reproduz os termos do §6º, do art. 20, da Lei 87/96.

Diz ser fato incontestável é que o Estado da Bahia ainda não editou a Lei exigida como condição para o aproveitamento do crédito do ICMS, incidente sobre aquisições de mercadorias adquiridas com carga tributária reduzida.

Assinala que postas estas considerações, sua informação fiscal é no sentido de manter a autuação da infração 02, em seu inteiro teor, posto que o Estado da Bahia, até a data das ocorrências dos fatos geradores que justificaram a autuação ora contestada, não tinha editado a lei para suprir a condição estabelecida no §6º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Depois de sintetizar os termos da impugnação atinente à multa aplicada na Infração 04, explica que manutenção da Infração 02, e como a Infração 04, decorre das consequências da autuação levada a efeito em relação à Infração 02, é de obrigação da fiscalização manter em sua integralidade, posto que a infração 04 é consequência da infração 02. Ou seja, se o contribuinte entendeu pela inexistência de crédito indevido em relação às mercadorias adquiridas com base de cálculo reduzida, por uma questão de lógica não recolheu também o ICMS Antecipação parcial incidente sobre tais aquisições.

Arremata destacando que mantém a Infração 04, ao tempo que registro, que o contribuinte em momento algum de sua impugnação, contestou o acerto dos valores apontados no auto de infração.

Quanto aos argumentos defensivos do contribuinte em relação à desconstituição da Infração 04, transcreve trechos dos artigos 158 e 159, que tratam do cancelamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias, para frisar seu entendimento de que as multas têm deve ter caráter pedagógico, de modo a desestimular condutas desviantes das leis, de modo que como afirmado acima. Arremata assinalando que mantém a Infração 04 em seu inteiro teor.

Reproduz trechos de ementas de julgados de Tribunais Superiores para ilustrar a jurisprudência sobre aproveitamento de créditos de ICMS incidentes sobre mercadorias tributadas com redução de base de cálculo.

Destaca que consoante consta do Auto de Infração, o contribuinte creditou-se de valores superiores aos que de fato tinha direito, em desobediência à Jurisprudência do STF, que há muito tempo pacificou o entendimento, de que Redução de Base de Cálculo, é isenção parcial e sobre operações isentas, a regra geral é no sentido de vedação de utilização de quaisquer créditos fiscais, nos termos da CF/88. Reproduz o teor dos artigos 309 e 310 do RICMS-BA/12.

Afirma que, como redução de base de cálculo, é isenção parcial, sobre a parcela protegida por redução de base de cálculo, fica vedada a utilização de créditos fiscais de ICMS, por determinação expressa da norma das normas do sistema jurídico brasileiro, a CF/88, entendimento hoje já pacificado pela doutrina, pela jurisprudência e pelas leis infraconstitucionais, conforme ficou longamente demonstrado. Acrescenta assinala que os créditos fiscais tomados pelo contribuinte incidentes sobre as parcelas isentam (redução de base de cálculo), são inconstitucionais, por ferir a CF/88 em seu art. 155, inciso II, §2º, além de serem ilegais, por ferir também o disposto no art. 20, da Lei Complementar 87/96 e dos artigos 29 e seguintes da Lei 7.014/96, que instituiu ICMS no Estado da Bahia, cujo texto reproduz.

Revela que, contrariamente ao imaginado pelo contribuinte, a Lei 7.014/96, veda o aproveitamento dos créditos em relação às operações com redução de base de cálculo, sendo que tais vedações estão presentes nos seus artigos 29, §§ 2º e 4º, incisos I, II e III; no art. 33, incisos I e II e no art. 31 da referida Lei.

Tece extenso comentário acerca da função do decreto no sistema jurídico brasileiro.

Diz ser fato que o contribuinte ao escriturar créditos fiscais indevidos de ICMS, não observou as regras elementares instituídas pela CF/88, a exemplo da Lei Complementar 87/96, Lei do Estado da Bahia, nº 7.014/96 além da farta jurisprudência do STF sobre a matéria objeto da presente informação fiscal.

Afirma que as glosas dos créditos fiscais, contra as quais se insurge o contribuinte, foram realizadas, tão-somente, em relação às parcelas das operações amparadas por Redução de Base de cálculo (operações isentas nos termos já pacificados pelo STF), de modo que sobre a parcela alcançada pela figura da Redução de Base de Cálculo, não há por que falar-se de aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, por expressa determinação dos dispositivos da CF/88, Lei Complementar 87/96 e Lei 7014/96, além da vasta jurisprudência do STF já referida.

Depois de descrever o significado jurídico Normas de Eficácia Plena, Normas de Eficácia Contida e Normas de Eficácia Limitada, destaca que fica claro como a luz solar, que o uso da figura gramatical do gerúndio, *podendo*, do art. 266, do RICMS-BA/99, não pode ser classificado como uma norma de eficácia plena, mas de eficácia limitada, pois necessita de outro instrumento normativo para que lhe seja assegurada a eficácia pretendida.

Comenta sobre o princípio da supremacia das normas constitucionais e da máxima eficácia da das normas constitucionais.

Conclui pugnando pela procedência parcial do auto de infração ora impugnado, com a exclusão da importância de R\$75.656,89, exigida em relação à Infração 01, relativa ao mês de julho de 2014.

Intimado acerca da informação fiscal, o defendant apresenta manifestação às fls. 210 a 216, na forma resumida a seguir.

Observa que em relação à Infração 01, a Fiscalização reconheceu a sua insubsistência, na exata monta correspondente ao estorno que promoverá de parte do crédito indevidamente apropriado e a extinção do valor remanescente, pelo pagamento, de acordo com o inciso I do CTN.

Quanto à Infração 03, afirma que a Fiscalização, de igual maneira, reconheceu a sua extinção, uma vez que providenciou o seu pagamento, de modo que a discussão também se encerrou quanto a esta infração.

Assinala que a discussão prosseguiu unicamente em relação às Infrações 02 e 04 que, conforme já adiantado, a primeira trata da imputação de falta de pagamento de ICMS, ante a alegada utilização indevida de crédito fiscal da integralidade do imposto, referente à aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes foram beneficiadas com redução de base de cálculo, prevista no art. 87, inciso IV, do antigo RICMS e art. 266, inciso II do novo RICMS, sem que fosse realizado estorno do crédito, na proporção do benefício.

Lembra que, segundo insistiu a Fiscalização, em sede de sua manifestação fiscal, a sua pretensão estaria abalizada na decisão do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 635688/RS, no sentido de que a redução da base de cálculo se equipara à isenção parcial, sendo devido o estorno do crédito, na proporção da redução, *ex vi* do disposto no art. 155, §2º, inciso II, alínea “b”, da CF/88, segundo o qual: “*a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: ...b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*”.

Declara que nesse ponto, sustentou quando da Impugnação, em síntese, que na própria linha da aludida decisão do STF, o sobredito dispositivo constitucional somente permite - não se tratando, pois, de consequência *inexorável* - aos Estados a anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores, na proporção do benefício, devendo ser observados os ditames da legislação estadual.

Destaca que por sua vez, o art. 20, *caput*, §3º, inciso II e §4º da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que os Estados poderão autorizar que não se faça o estorno do crédito do imposto da operação antecedente, quando a saída subsequente for isenta. Acrescenta que foi justamente neste contexto que o Estado da Bahia optou por manter expressamente o crédito, seguindo a autorização do Convênio ICMS nº 33/1996, conforme dispõem os artigos 105, inciso VII, do RICMS-BA/97 e 266, *caput*, inciso II, do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz. Revela que a Fiscalização alegou, sem razão, em sua manifestação, que ao seu entendimento, para tanto (manutenção integral do crédito), haveria a necessidade de edição de lei, em sentido estrito, autorizativa, sendo insuficiente a previsão do Regulamento do ICMS.

Lembra que a atividade do Auditor Fiscal está plenamente vinculada à legislação, de modo que de maneira nenhuma poderia ter se furtado à aplicação do Regulamento do ICMS aprovado por Decreto do Executivo, em virtude de seu entendimento pessoal sobre a matéria. Continua aduzindo que o art. 175 da Lei Estadual nº 6.677/94 é claro no sentido de que: “São deveres do servidor: (...) III - observar as normas legais e regulamentares”, o que já demonstra, de logo, a total impertinência do lançamento. Arremata lembrando que este CONSEF, por força do art. 167, inciso III, do RPAF-BA/99, está vedada, ao apreciar as demandas sob a sua competência, negar vigência a norma legal legitimamente instituída.

Aduz que, se a única razão, em suma, apontada pela auditoria fiscal como razão hábil que justificasse as infrações supostamente cometidas, seria a ausência da validade de norma prevista no próprio RICMS/BA e na qual embasada a conduta do contribuinte, torna-se forçoso convir que não resta outra alternativa a esta Corte, que não seja por julgar improcedente o lançamento questionado. Assinala que na hipótese de existir algum vício na citada norma do RICMS/BA que concede o benefício de manutenção dos créditos do ICMS pelos contribuintes e, ora questionada, certamente os Órgãos estaduais competentes gozam de mecanismos legais adequados a impugnarem a validade do referido ato normativo.

Depois de argumentar que o raciocínio da Fiscalização partiu de premissas deveras equivocadas, apoiadas na explícita distorção do entendimento do STF, registra que em sua manifestação, a Fiscalização compilou excerto do voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, que consignou que a isenção parcial deve acarretar a anulação proporcional do crédito do imposto, “*a não ser que haja disposição legal em sentido contrário, nos termos em que previsto no §2º do art. 155 da Constituição Federal*” (destaque realizado pela Fiscalização), para concluir pela necessidade de lei em sentido formal e material, ou seja, editada pelo Poder Legislativo, após o devido trâmite legal.

Reproduz trecho da informação fiscal para destacar que ao se reportar à “*disposição legal*”, em seu voto, o Ministro certamente se referiu à “*legislação*” tal como definida no art. 96 do Código Tributário - e não à lei, em sentido formal e material -, *verbis*: “*A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”. Continua esclarecendo ser de fato assim, pois no trecho do seu voto suscitado

pela Fiscalização e linhas acima reproduzido, faz alusão aos ditames do § 2º, do art. 155 da CF/88, que em seu inciso II, por sua vez, vaticina que “*a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: (...) b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores*”, ou seja, em nenhum momento exige lei, em sentido material e formal, remontando exclusivamente à “legislação”.

Lembra que, no âmbito do direito tributário, o princípio da legalidade recebeu especial tratamento: ora está materializado como *legalidade estrita*, que decorre do art. 150, inciso I, da CF/88, e atua como uma limitação ao poder de tributar do ente arrecadador por intermédio da exigência de lei em sentido formal e material quanto aos elementos que definem a obrigação tributária; ora como um princípio amplo, insculpido no art. 96 do CTN, e que prevê as demais fontes do direito, hábeis a regulamentarem os demais elementos da obrigação tributária.

Cita doutrina da lavra de Leandro Paulsen, acerca do princípio da estrita legalidade tributária para aduzir que, diferentemente do que tentou fazer crer o Autuante, a lei em sentido formal e material é exigida em hipóteses específicas, assim definida pela legislação e quando, em regra, o texto normativo faz referência à expressão *lei*. Ressalta que, no caso em tela é forçoso convir que ao se referir à expressão *legislação*, o voto do acórdão relativo ao RE nº 635688/RS quis dizer as demais fontes do direito, inclusive o decreto do executivo, como instrumento hábil a tratar da matéria em questão, nos termos do citado art. 96 do CTN. Continua ressaltando que, igualmente, que os Convênios que regulamentam os benefícios fiscais aplicáveis ao ICMS, desde que devidamente assinados e ratificados pelos entes interessados, observando-se os trâmites legais para tanto, passam a incorporar a legislação interna de cada um dos Estados ou Distrito Federal signatários.

Remata revelando que no Estado da Bahia, a ratificação do Convênio se dá mediante decreto do Poder Executivo, assim como disposto no art. 56, do CTN.

Sustenta que, novamente se equivoca a auditoria fiscal, pois, tendo a previsão que autoriza a manutenção do crédito, no caso em tela, decorrido de Convênio devidamente ratificado pelo Poder Executivo por força de Decreto competente, tal previsão passou a incorporar a legislação ordinária, *em sentido material e formal*, do Estado Autuante, não gozando de qualquer vício. Prossegue lembrando que o princípio da legalidade estrita, em conformidade com o que já exposto *supra*, representa uma garantia aos contribuintes em face do poder de tributar dos respectivos Entes arrecadadores, não podendo ser utilizado, como na presente situação, como uma *limitação* a um direito que fora legitimamente concedido pela própria legislação do Estado da Bahia aos seus contribuintes.

Revela que a Fiscalização prossegue o seu raciocínio citando o §6º, do art. 20 da LC, que supostamente corroboraria com a sua conclusão, ao prever que “*operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o §3º (ou seja, isentas), dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a: I - produtos agropecuários; II – quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias*”.

Observa que, pela simples leitura do dispositivo supra, é possível verificar que, ao contrário do que sustenta a Fiscalização, o dispositivo não disciplina a situação sobre que versam os autos. Menciona que esse dispositivo guarda relação com a sua situação que recebeu mercadoria através de operação isenta e promove a sua posterior saída tributada. Afirma que o presente processo trata da situação anterior a esta, isto é, se refere ao Contribuinte que promove as saídas isentas.

Reitera seu entendimento de que não deve prevalecer a Infração 04, cujo objeto é, justamente, a multa formal pela ausência de recolhimento parcial da antecipação do ICMS na entrada das mercadorias cuja saída subsequente foi agraciada com a redução de base imponível, multa esta prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei n.º 7.014/96.

Reafirma que esta alegada insuficiência decorreria, exatamente, do fato de ter mantido o crédito integral do ICMS, na entrada, cujo valor é utilizado para cálculo da referida antecipação (ICMS antecipado = [Valor da Operação de Entrada, com a redução da base de cálculo x Diferença entre Alíquota Interna e Interestadual] - [Crédito pela Entrada]), nos termos do art. 352-A, *caput* e §§ 2º e 3º, do antigo RICMS-BA/99, art. 268, § 3º, do novo RICMS-BA/12 e art. 12-A, §2º, da Lei nº 7.014/96.

Arremata frisando que, não havendo que se falar em aproveitamento a mais do crédito, na entrada, igualmente não prospera a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, o que espera seja reconhecido por esta JJF.

Conclui requerendo o estorno do lançamento os valores referentes às Infrações 01 e 03 e, quanto ao valor remanescente, ratifica, em sua integralidade, as razões declinadas na sua Impugnação, pugnando para que seja julgada sua procedência e, consequentemente, cancelado o lançamento fiscal.

Constam às fls. 220 a 224, extratos do Sistema de Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT de pagamento efetuado pelo sujeito passivo de parte da exigência originalmente lançada de ofício.

## VOTO

Inicialmente constato que depois de examinar os elementos que compõem os autos não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS, consoante descrição pormenorizada no preâmbulo do relatório.

O sujeito passivo reconheceu a procedência da Infração 03, portanto, ante a inexistência de lide fica mantido esse item da autuação.

Infração 01 - cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais do imposto nos documentos fiscais.

Em sede defesa o impugnante asseverou que procedeu ao estorno de R\$75.656,89, no mês de julho de 2014, acostando aos autos cópia do livro Registro de Apuração do ICMS, fls. 85 a 89. Informou também ter efetuado o recolhimento correspondente do montante remanescente da autuação no valor de R\$339.203,70, conforme cópia do DAE, que colaciona às fls. 82 e 83.

O Autuante em sua informação fiscal, depois de examinar a alegação da defesa, acatou a comprovação apresentada pelo defendant e destacou que elaborou novo demonstrativo de apuração contemplando a exclusão do valor recolhido pelo impugnante.

Acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante acostado às fls. 203 a 204, que resulta na redução do valor da exigência fiscal para R\$339.203,70.

Assim, concluo pela procedência parcial da Infração 01.

A Infração 02 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiada isenção ou redução do imposto, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015.

O impugnante adquiriu mercadorias previstas no Convênio ICMS nº 33/96 amparadas nas saídas subsequentes com redução de base cálculo de 29,41%, se creditando integralmente do imposto, sem efetuar o estorno dos créditos na proporção da redução da base cálculo.

Em suas razões de defesa o Impugnante refutou a acusação fiscal sob o fundamento de que o Estado da Bahia optou por manter expressamente o crédito fiscal conforme dispõe o Convênio

ICMS Nº 33/96, citando o art. 105, inciso VII, do RICMS-BA/97 e o inciso II, do art. 266 do RICMS-BA/12, in *verbis*:

*“Art. 105. Não se exige o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo:*

[...]

*VII - às entradas de ferros e aços não planos objeto da redução da base de cálculo de que cuida o inciso IV do art. 87, inclusive dos insumos empregados na sua fabricação, enquanto perdurar aquele benefício (Conv. ICMS 33/96)”;*

*“Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:*

[...]

*II - das operações internas com ferros e aços não planos, relacionados a seguir e no Conv. ICMS 33/96, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 12% (doze por cento) sobre o valor da operação:*

*a) fios de ferros ou aços não ligados - NCM 7217;*

*b) arame farpado, de ferro ou aço; arames ou tiras, retorcidos, mesmo farpados, de ferro ou aço, dos tipos dos utilizados em cercas - NCM 7313;*

*c) grades e redes soldadas no ponto de interseção galvanizadas - NCM 7314.31;*

*d) telas metálicas, grades e redes galvanizadas, recoberto de plásticos e outros - NCM 7314.4;*

*e) obras de fios de ferro ou aço - NCM 7326.2;*

*f) tachas, pregos, percebejos, escápulas, grampos de fios curvados, ondulados ou biselados e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, mesmo com a cabeça de outra matéria, exceto cobre - 7317”.*

Como se verifica dos dispositivos regulamentares supra reproduzidos, fica patente que na vigência do RICMS-BA/97 a Legislação Tributária Baiana, expressamente não exigia o estorno ou a anulação do crédito fiscal nas operações de saída das mercadorias constantes do Convênio ICMS 33/96, como faculta o §6º do art. 20 da Lei Complementar 87/96 e o próprio Convênio em seu Parágrafo único, *in verbis*:

*“Parágrafo único. Os Estados signatários poderão, ainda, dispensar a anulação do crédito de que trata o inciso II artigo 32 do anexo único do [Convênio ICM 66/88](#), de 14 de dezembro de 1988, em relação às operações referidas nesta cláusula.”*

Assim, de acordo com o inciso IV, do art. 87, do RICMS-BA/97, abaixo reproduzido, combinado com o já citado art. 105 do mesmo regulamento, vigente até 30/03/2012, o Autuado encontrava-se amparado pela não exigência do estorno do crédito proporcional à redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 33/96.

*“Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

[...]

*IV - até 31/12/12, das operações internas com ferros e aços não planos a seguir indicados, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 12% (doze por cento) sobre o valor da operação (Conv. ICMS 33/96)”*

Entretanto, com a vigência do RICMS-BA/12, deixou de constar expressamente a não exigência do estorno ou anulação dos créditos fiscais nas operações objeto da autuação. Ou seja, o Estado da Bahia passou a exercer a faculdade de não dispensar o estorno de crédito proporcional à redução da base cálculo prevista no inciso II, do §6º, do art. 20, da LC nº 87/96. No novo regulamento inexiste qualquer dispositivo expresso, como o art. 105 do RICMS-BA/97 que em sua vigência estatuiu o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo às operações arroladas no levantamento fiscal. Eis que, o art. 266 do RICMS-BA/12 prevê, tão-somente, a possibilidade de manutenção do crédito fiscal ao veicular em seu teor, *“podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações”*.

Logo, entendo que devem ser excluídas da autuação as operações atinentes a janeiro de 2011 e março de 2012 que correspondem à vigência dos artigos 105 e 87 do RICMS-BA/97 que suportam e garantem Remanescendo, portanto, a exigência relativa ao período de abril de 2012 a dezembro de 2015, operações realizadas sob a égide do RICMS-BA/12 que não prevê expressamente a não exigência do estorno proporcional dos créditos fiscais arrolados no levantamento fiscal, que resulta no débito de R\$3.018.581,56.

No que diz respeito a multa sugerida pela utilização indevida de crédito fiscal no percentual de 60%, verifico que se configura consentânea com a expressa determinação estatuída na alínea “a”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, logo, deve ser mantida, pela utilização indevida. Assim concluo pela subsistência parcial da Infração 02.

Infração 04 - aplica multa percentual de 60% 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 posterior tributada normalmente.

Este item da autuação se fundamenta na falta de recolhimento da antecipação parcial das mercadorias previstas no Convênio ICMS nº 33/96, tendo em vista o entendimento do Autuado de que não seria exigido o estorno proporcional adquiridas de outras Unidades da Federação, sendo aplicada a multa de 60% sobre o valor da antecipação parcial não recolhida tempestivamente, cujas operações de saídas foram devidamente registradas e normalmente tributadas.

A exigência da antecipação parcial tem alicerce no art. 12-A, da Lei 7.014/66, *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.”*

O impugnante contestou a aplicação da multa, objeto desse item da autuação, aduzindo que, por se tratar de multa exigida por descumprimento de obrigação acessória é descabida a sua aplicação em conjunto com a exigida na Infração 02, por estar nela contida.

Esse é o teor da alínea “d” do inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96, *in verbis*:

*“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.

Ao compulsar os elementos que compõem o contraditório desse item da autuação, constato que não há como prosperar a alegação do defendant de que, por se tratar de multas por descumprimento de obrigações acessórias, não cabe a sua aplicação em conjunto a multa aplicada na Infração 02. Eis que, além de restar evidenciado nos autos que se referem a obrigações acessórias distintas, ou seja, utilização indevida de crédito fiscal - Infração 02 e falta de recolhimento tempestivo da antecipação parcial - Infração 04, inexiste previsão legal que impeça a aplicação das referidas sanções.

Entretanto, considerando que a utilização indevida de crédito arrolada no levantamento fiscal, somente ocorreria a partir de abril de 2012, por falta de expressa previsão legal para manutenção de crédito fiscal decorrente das operações previstas no Convênio ICMS 33/96, no RICMS-BA/12, devem ser excluídas da autuação as multas aplicadas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012, período regido pelo art. 87, inciso IV, e pelo art. 105, inciso VII, do RICMS-BA/97, os quais expressamente não exigiam o estorno ao a anulação dos créditos fiscais, ora em lide.

Nestes termos, concluir pela subsistência parcial da Infração 04, devendo ser mantida a exigência no período de abril de 2012 a dezembro de 2013.

Em relação aos argumentos da defesa de que a multa indicada no lançamento é confiscatória e ofensiva aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, portanto, inconstitucional, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, deixo de apreciar esses argumentos defensivos, haja vista que a multa sugerida está expressamente prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e, ao teor do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99, não se

inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Nos termos supra expedito, concluo pela subsistência parcial da autuação nos termos discriminados no demonstrativo abaixo.

<b>DEMONSTRATIVO DE DÉBITO COMPARATIVO</b>			
<b>Infrações</b>	<b>Auto de Infração</b>	<b>JULGAMENTO</b>	
<b>01</b>	414.860,59	339.203,70	<b>PROC. EM PARTE</b>
<b>02</b>	3.752.564,36	3.018.581,56	<b>PROC. EM PARTE</b>
<b>03</b>	26.201,17	26.201,17	<b>PROCEDENTE</b>
<b>04</b>	176.168,46	162.098,81	<b>PROC. EM PARTE</b>
<b>TOTAIS</b>	<b>4.369.794,58</b>	<b>3.546.085,24</b>	

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os recolhimentos efetuados pelo Autuado.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206888.0005/16-5, lavrado contra **BELGO BEKAERT ARAMES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.383.986,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a”, “d” e “f”, e inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$162.098,81**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA