

**PROCESSO** - A. I. Nº 281317.0047/17-6  
**RECORRENTE** - NEW WAY COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0114-04/23  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16.05.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0099-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O recorrente não oferece subsídios para que se entenda quais processos industriais se utiliza e quais produtos são produzidos. O fato é que, mesmo após a fundamentação do voto recorrido, o recorrente não apresentou quaisquer provas, seja de processo de industrialização, nem tampouco de tributação nas saídas. Infração 02 procedente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS NÃO TRIBUTÁVEIS. BONIFICAÇÕES. Se por um lado, não há entrega de uma maior quantidade de produtos vendidos de forma a se conceder redução do valor de venda, não se configurando qualquer redução de preço de venda, e, portanto, não se amoldando à definição do STJ sobre bonificações, mas apenas de venda sem tributação, com valores determinados e cobrados do destinatário, por outro, sequer há previsão na legislação tributária para dispensar tributos ainda que em bonificação. Infração 08 procedente. Não acolhidos os argumentos de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Parte na Primeira Instância lavrado em 29/12/2017 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 95.278,27, relacionado aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, em decorrência de quatorze infrações, sendo objeto do recurso as seguintes imputações:

**Infração 02 – 01.02.06:** “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por substituição tributária”. Valor lançado R\$ 17.952,26. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 08 – 02.01.03:** “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Doação / bonificação sem tributação”. Valor lançado R\$ 3.723,51. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, após a informação fiscal, a Junta julgou o auto Procedente em Parte conforme voto abaixo:

**VOTO**

O Auto de Infração aponta o cometimento de 14 (quatorze) infrações à legislação tributária, que resultou no crédito reclamado no montante de R\$ 95.278,27, mais multas, que passo a analisar.

O autuado, em síntese, requereu a nulidade do lançamento, por “Descumprimento ao art. 142 do CTN; incerteza e iliquidez do lançamento tributário e precariedade do trabalho fiscal”, tendo asseverado que as provas e demonstrativos de cálculo que expressem fielmente o crédito tributário exigido devem atender ao princípio da legalidade, ou seja, os dispositivos ditos como infringidos devem espelhar a infração cometida a ensejar a segurança jurídica que deve nortear o ato administrativo, assim como o valor do crédito tributário exigido deve expor com clareza os critérios de sua composição e fatos relacionados a fim de se identificar a

*plausibilidade de sua cobrança.*

*Não acolho o pedido de nulidade suscitado pela defesa em relação ao presente Auto de Infração. Isto porque, não vislumbro qualquer ofensa ao Art. 142 do CTN já que todas as qualificações ali elencadas foram atendidas pelo autuante, e, por igual, ao regramento constante no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, visto que todos os elementos identificadores da autuação estão demonstrados de maneira analítica e sintética, possibilitando o pleno exercício da defesa, o que ocorreu.*

*Também não vejo precariedade no lançamento, pois os demonstrativos estão postos de forma que identificam os fatos relacionados a autuação, em seu todo, enquanto que o enquadramento legal das acusações atende ao quanto previsto pelas normas legal e regulamentar acima citadas, não havendo que se falar em capitulação legal genérica.*

*Isto posto deixo de acolher todos os argumentos apresentados pelo autuado suscitando a nulidade do Auto de Infração em sua integralidade, e passo ao exame meritório.*

*Assim é que em relação a infração 01 no valor de R\$ 2.575,63, infração 03 no valor de R\$ 205,02, infração 10 no valor de R\$ 17,37, infração 13 no valor de R\$ 412,72 e infração 14 no valor de R\$ 295,65 não houve irresignação por parte do autuado quanto ao mérito das mesmas, portanto, ficam mantidas.*

*Quanto ao pedido de realização de diligência formulado pelo autuado, este fica indeferido com base no Art. 147, incisos I e II do RPAF/BA, por inexistência de fatos que demandem verificações adicionais, tendo em vista que os elementos presentes nos autos serem suficientes para formação de minha convicção na condição de julgador.*

*Desta maneira, quanto a infração 02 no valor de R\$ 17.952,62, esta trata de utilização indevida de créditos fiscais relacionados a aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. A este respeito foi alegado pela defesa que as aquisições ocorreram com destaque do imposto e as saídas respectivas ocorreram com tributação, não ocorrendo, assim, nenhum prejuízo ao erário. Foi alegado, também, que essas aquisições estão relacionadas a mercadorias que foram objeto de inclusão em processo industrial e, por isto, é devido o crédito utilizado, ante a não cumulatividade do imposto estadual.*

*A Lei nº 7.014/96, em seu art. 29, § 4º, incisos I e II, veda a utilização de créditos fiscais quando as mercadorias adquiridas estiverem sujeitas a saídas sem tributação. No caso presente as mercadorias encontram-se listadas no Anexo I do RICMS/BA, portanto com a fase de tributação encerrada, não sendo permitido a utilização de tais créditos.*

*Ademais, o autuado não comprovou qual o tratamento tributário dado em relação às saídas das mercadorias que foram objeto da autuação, nos períodos alcançados pelo lançamento, tampouco comprovou que a destinação delas foi para industrialização com as saídas também tributadas.*

*Infração 02 subsistente.*

*As infrações 04, 05 e 06, nos valores respectivos de R\$ 1.001,77, R\$ 716,90 e R\$ 165,03, foram defendidas conjuntamente pelo autuado, e estão relacionadas a utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de: valor superior ao destacado no documento fiscal, erro de cálculo do imposto e erro de aplicação da alíquota, respectivamente. O argumento defensivo foi de que se referem a créditos presumidos decorrentes de aquisições de mercadorias cujos fornecedores se encontram enquadrados no Simples Nacional (art. 269, inciso X, item 2 do RICMS/BA), portanto, considera legítima a utilização de tais créditos, apontando, de forma exemplificativa, aquisições ocorridas com dois fornecedores.*

*O autuante disse que em função do argumento supra, analisou as operações constantes na infração 06, encontrando, apenas, duas ocorrências dessa natureza, uma no mês de setembro/14 no valor de R\$ 6,61 e outra no mês de dezembro/14 no valor de R\$ 22,50, excluindo-as da autuação, o que o levou a propor a redução desta infração do valor original de R\$ 165,03 para R\$ 135,92.*

*Analizando os fatos relacionados as referidas infrações vejo que o argumento defensivo em nada se relaciona as infrações 04 e 05 que trata de assunto totalmente diferente do argumentado pela defesa, o qual se aplica apenas a infração 06, cujo argumento foi objeto de análise pormenorizada levada a efeito pelo autuante que encontrou apenas duas operações que encontram respaldo no argumento defensivo, cujas exclusões efetuadas pelo autuante estou de acordo e as acolho.*

*Quanto as demais operações foram anexadas ao processo pelo autuante, diversas pesquisas realizadas com os fornecedores cujas notas fiscais integram o rol da infração 06, tendo sido constatado que nenhum deles, além dos já citados, estão enquadrados no regime do Simples Nacional, conforme extratos constantes às fls. 124 a 130.*

*Isto posto, mantenho as exigências relacionadas as infrações 04 e 05 nos valores originais de R\$ 1.001,77 e de R\$ 716,90, e julgo subsistente em parte a infração 06 no valor de R\$ 135,92.*

*Naquilo que concerne as infrações 07 e 09, também defendidas em conjunto, nos valores respectivos de R\$ 45.082,97 referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, e R\$ 2.122,51 por falta de recolhimento do imposto em função de divergência entre o imposto recolhido e o informado nos documentos e*

livros fiscais, foi alegado pela defesa que ainda que tenha efetuado a emissão dos documentos fiscais com as informações ali postas, o ato administrativo de cobrança que foi promovido deve se ater as regras da legislação, cabendo a revisão de ofício ao se deparar com uma situação que não se coaduna com as normas aplicáveis àquela operação, ou seja, ao identificar a presença de elementos da regra matriz de incidência tributária que não condizem ao tratamento tributário aplicável, promover ajustes e, se for o caso, exigir o crédito tributário que lhe é devido, sob pena de enriquecimento sem causa.

Nesse sentido disse que em diversas dessas notas fiscais autuadas deixou de observar benefícios fiscais aplicáveis aos seus produtos e operações que implicaram no destaque a maior do ICMS devido, a exemplo de operações de saídas de carne para o Estado de Sergipe cuja a base de cálculo é reduzida de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (art. 268, XIV, RICMS/BA), mencionando também a existência de saídas internas onde existe previsão de isenção para a comercialização de arroz que tributou normalmente (art. 265, II, "c" do RICMS/BA).

O autuante, por sua vez, manteve ambas as exigências, ao argumento de que são decorrentes de notas fiscais de saídas não escrituradas (infração 07) e lançamento a débito a menos que o valor destacado no documento fiscal (infração 09), tendo sido efetuada a cobrança pela diferença respectiva não recolhida.

A este respeito vejo que em relação a infração 07 que trata de exigência tributária decorrente de notas fiscais não escrituradas o autuado nada apresentou que justificasse a não escrituração e sequer se reportou a esta questão, pelo que mantenho a presente infração.

Entretanto, constatei que o Sistema de Gerenciamento de Crédito (SGC) desta SEFAZ, indica que a partir de março de 2012 a multa a ser aplicada para a infração de Código 002.001.002, neste caso, a constante na infração 07, é no percentual de 60% tipificada no Art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei 7.014/96.

Desta forma, para efeito de adequação ao Sistema, e seguindo orientação interna deste CONSEF, o percentual da multa referente a infração 07, Código 002.001.002, deve ser adequada do percentual 100% para 60%, nos termos no Art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96, como assim está posto no Sistema de Gerenciamento de Crédito (SGC), recepcionado, na sua literalidade, pelo Sistema SIGAT, que é o Sistema desta SEFAZ apto a processar os lançamentos e julgamentos dos créditos tributários.

Em consequência, a infração 07 resta parcialmente subsistente tendo em vista a adequação da multa de 100% aplicada na infração para o percentual de 60%.

Já em relação a infração 09 que trata de exigência incidente sobre débito fiscal registrado a menos que o valor destacado no documento fiscal, vejo que razão não assiste ao argumento defensivo relacionado a não observância de benefícios fiscais que lhe favorecem a título de redução de base de cálculo e/ou isenção, previstos no RICMS/BA, isto porque o documento fiscal foi emitido com o valor do imposto destacado no próprio documento fiscal, que, certamente foi objeto de utilização de crédito fiscal pelo valor destacado pelo destinatário da mercadoria.

Se, de fato, ocorreu destaque do imposto a mais, caberia ao autuado processar ao estorno do débito, dentro do mesmo período, através de emissão de nota fiscal específica ou, se em período posterior, pleitear a restituição do indébito tributário.

Mantenho, também, a exigência relacionada a infração 09.

No que concerne a infração 08, no valor de R\$ 3.723,51, refere-se a saídas promovidas a título de bonificação, sem tributação, sob a alegação de que tal fato consiste na entrega de uma maior quantidade do produto vendido em vez de conceder redução no valor da venda, apontando para justificar seu argumento, uma Decisão do STJ, enquanto que o autuante manteve a autuação justificando que o argumento defensivo não possui respaldo legal no RICMS/BA, pois são tributadas normalmente de acordo com o previsto pelo Art. 264 do RICMS/BA.

Realmente assiste razão ao autuante em seu posicionamento no tocante a tributação dessas operações, que refletem, efetivamente, a ocorrência de saídas de mercadorias. Observo, que a referida decisão do STJ mencionada pelo autuado não vincula o Estado da Bahia a obrigação de sua observância. Além do mais, a Lei nº 7.014/96, define como incidência do imposto a realização de saídas de mercadorias (art. 1º, inciso I e art. 2º, inciso I), o que é o caso, não havendo qualquer indicação a título de isenção do imposto para este tipo de operação (bonificação), até porque, quando das entradas no estabelecimento emitente do documento fiscal a título de bonificação, a operação se deu com tributação, gerando crédito fiscal do imposto.

Mantenho a subsistência da infração 08.

Naquilo que se relaciona às infrações 11 e 12, nos valores respectivos de R\$ 16.843,46 e R\$ 4.163,87, defendidas também em conjunto pelo autuado, relacionadas a penalidades aplicadas por falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, porém com o imposto recolhido normalmente quando da realização das operações de saídas, foi alegado pela defesa que houve inobservância pelo autuante dos recolhimentos efetuados através dos DAEs juntados às fls. 85 a 95, argumento este não acolhido pelo autuante que disse que considerou em seus levantamentos todos os valores que foram regularmente recolhidos pelo autuado.

Analisando os fatos presentes nos autos, vejo que, mais uma vez não assiste razão ao autuado em seus



argumentos. Isto porque, os DAEs referidos na defesa, em sua maioria, se referem a recolhimentos relacionados ao ICMS por antecipação tributária total e ao ICMS regime normal de apuração, portanto não tem qualquer conotação com o fato apurado.

Quanto aos DAEs relativos ao pagamento do ICMS antecipação parcial referentes aos meses 04/16, 05/16 e 06/16, únicos apresentados pela defesa, vejo que tais valores foram considerados no levantamento fiscal. Nesta situação caberia ao autuado apresentar um demonstrativo dos cálculos que realizou para efeito de recolhimento da antecipação parcial comprovando que as notas fiscais incluídas na autuação tiveram seu imposto recolhido, o que não ocorreu.

Mantenho a subsistência das infrações 11 e 12.

Em conclusão voto pelas PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 95.249,16 tendo em vista as exclusões ocorridas em relação a infração 06, além da adequação da penalidade referente a infração 07, restando as demais infrações inteiramente procedentes.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário, abaixo transcrito, em resumo:

Desta feita, as infrações podem ser subdivididas em: **(i)** crédito indevido de ICMS (infrações nºs 01 a 06); **(ii)** falta de pagamento do imposto (próprio ou ST) (infrações nºs 07 a 10); **(iii)** multa formal (infrações nºs 11 a 14).

Devidamente intimada, a Impugnante apresentou, tempestivamente, a competente Defesa Administrativa objetivando a improcedência do lançamento de ofício. Nesse passo, conforme passa a Recorrente a demonstrar, o acórdão recorrido proferido pela 4ª Junta de Revisão Fiscal deve ser reformado, em parte, por estes Nobres Conselheiros, eis que o lançamento fiscal está maculado por diversos vícios insanáveis.

DIREITO

**Nulidade da autuação – Descumprimento ao artigo 142, do CTN – Incerteza e iliquidez do lançamento tributário – Precariedade do trabalho fiscal – Infrações 01 a 14**

Aponta o acórdão recorrido que o lançamento fiscal cumpriu todos os requisitos de validade previstos no artigo 142, do CTN e no artigo 39, do RPAF/BA, afastando, assim, o argumento de precariedade do lançamento fiscal com base na equivocada premissa de que os demonstrativos relacionados na autuação já seriam suficientes para que o contribuinte tivesse clareza nas supostas infrações cometidas. Todavia, passa a Recorrente a demonstrar que o presente Auto de Infração padece de graves nulidades.

Como sabido, o Auto de Infração é o documento que materializa a infração praticada pelo contribuinte no qual a AFR Autuante descreve o *ato infracional* e o *respectivo dispositivo legal* infringido, bem como a quantificação do crédito tributário exigido, caracterizando, assim, autêntico lançamento tributário

O disposto no art. 142 do CTN trata dos requisitos básicos do lançamento tributário. O ilustre jurista e ex-juiz do E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (E. TIT/SP), Dr. José Eduardo Soares de Melo dissertou sobre o que trata o art. 142 do CTN e os requisitos do Auto de Infração:

*“O Auto de Infração caracteriza autêntico lançamento tributário, uma vez que atende aos requisitos básicos previstos no CTN (art. 142), contendo o fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a cominação da penalidade cabível.*

*O ato de lançamento é vinculado, exprimindo total obediência à prévia e objetiva tipificação legal, [...]”*  
(grifamos)

Ora, da compreensão das supra transcrições, é unânime a posição dos ilustres professores, de modo que caminham com razão no sentido de que a lavratura do Auto de Infração é ato vinculado e obrigatório, devendo obedecer aos ditames da legislação, conforme, inclusive, dispôs o parágrafo único do art. 142 do CTN.

Neste caso, é claro e crucial para a validade do Auto de Infração que as provas e demonstrativos de cálculo expressem, fielmente, o crédito tributário exigido, o que, no presente caso, não ocorre.

Não é demais dizer, então, que a necessidade de certeza do crédito tributário exigido deve atender o princípio da legalidade, vez que a validade dos dispositivos que embasam a autuação é requisito essencial do lançamento nos termos do artigo 142, do CTN. Ou seja, os dispositivos ditos como infringidos devem espelhar a suposta infração cometida pelo contribuinte a ensejar a segurança jurídica que deve nortear os atos administrativos, assim como valor do crédito tributário exigido deve expor com clareza os critérios de sua composição e fatos relacionados a fim de se identificar a plausibilidade de sua cobrança.

No caso em exame, embora o r. acórdão não vislumbre qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, verifica-se a presença de incertezas e dúvidas sobre o trabalho fiscal elaborado, haja vista a falta de produção de prova para comprovação de todas as infrações supostamente praticadas, calcadas em demonstrativos elaborados pela própria Fiscalização; da mesma forma, não há provas referentes a fatos jurídicos relacionados à infração imposta; insuficiência da capitulação legal por menção incompleta dos dispositivos legais que supostamente legitimam a acusação fiscal, estando desprovida da necessária subsunção, entre outros elementos que maculam integralmente a presente autuação.

Consoante se depreende dos Demonstrativos elaborados pela própria d. Fiscalização constante da mídia CD-ROM anexa a autuação, não se vislumbra os documentos pertinentes aos registros dos documentos fiscais a ponto de se verificar com total margem de certeza estar a infração caracterizada ou não.

A d. Fiscalização traz capitulação legal genérica das infrações supostamente praticadas, impedindo a Recorrente de compreender com clareza as acusações que lhe são postas. Por exemplo, em relação à *Infração 02*, quais dispositivos legais foram utilizados para enquadramento das mercadorias como submetidas ao regime de substituição tributária para considera-las como submetidas à antecipação (total ou parcial). Não se sabe quais critérios foram adotados para tal enquadramento, se levou em consideração o enquadramento pela *descrição da mercadoria* + sua *classificação fiscal* (NCM/SH) e, não menos importante, a sua destinação a ser verificada em ato imediatamente posterior.

Ou seja, não basta o mero enquadramento da mercadoria (descrição + NCM/SH) no regime de ICMS-ST para sua subsunção as regras nele contidas, pois há que se verificar sua destinação, haja vista que se ela não tiver como destino sua circulação da forma (físico e químico) que está até o consumidor final, provavelmente estará excluída do regime. Afinal, mostra-se relevante tais apontamentos posto que é cediço que, em muitos casos, apesar de a legislação estabelecer que determinado NCM/SH esteja submetido ao regime de ICMS-ST, somente aquela mercadoria descrita na norma estará de fato submetida a este regime de tributação.

Então, tem-se que toda e qualquer acusação fiscal não pode conter fatos aquém de seu objeto, isto quer dizer que não pode a d. Fiscalização inserir fatos jurídicos não contemplados na autuação, não submetidos aos dispositivos legais nela mencionados. Isto porque é dever da fiscalização, dentro de sua atividade, promover a adequada subsunção entre os fatos/provas ao fundamento legal para fins de exigir o crédito tributário correspondente por meio de lançamento de ofício!

Por óbvio que, em se tratando de infração correspondente ao aproveitamento de créditos indevidos sobre mercadorias sujeitas ao regime ICMS-ST, mas que não estão sujeitas a tal sistemática, falta ao lançamento à necessária subsunção dos fatos/provas (mercadoria fora do regime de ICMS-ST) ao fundamento legal para exigir o presente crédito tributário (vedação ao crédito em operações sujeitas ao ICMS-ST), devendo-se concluir pela sua nulidade por falta de motivação.

Ora, se os motivos são as situações fáticas e de direito que levam a d. Fiscalização à motivação (fundamentação), então, no caso em tela, os motivos (situação fática e de direito) estão equivocados diante da inexistência de motivação (fundamentação) para imposição de diversas infrações descritas nesta autuação.

Com efeito, no curso do processo administrativo fiscal, cumpre ao fisco o dever de investigar e ao contribuinte o de colaborar, ambos com o escopo de aproximar a atividade formalizadora da

obrigação tributária com a realidade dos acontecimentos.

Ora, é exatamente a situação em tela, em que se verifica que a conduta praticada pela fiscalização, até o momento, configura total ofensa ao princípio da verdade material.

A conclusão que se obtém, portanto, é a de que a presente acusação fiscal é totalmente precária, na medida em que a fiscalização não objetivou a constatação dos fatos geradores objeto desta autuação para aplicação da hipótese de incidência prevista na norma, em total afronta ao disposto no artigo 142 do CTN.

Assim, dada a ausência de produção de prova produzida pela fiscalização somada a utilização de capitulações genéricas para fundamentar as infrações, resta comprovada a precariedade, incerteza e iliquidez do trabalho fiscal, o lançamento deve ter sua nulidade decretada, restando demonstrada a improcedência deste Auto de Infração.

### **Infração 02 – Saída de produtos destinados a processo de *industrialização* – Não aplicação do regime de substituição tributária**

Da sua leitura, depreende-se que a Recorrente teria se creditado indevidamente de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, razão pela qual, diante do encerramento da fase de tributação pela suposta ocorrência do recolhimento antecipado, o crédito não poderia ser aproveitado assim como o débito também não deveria ocorrer, fato este não verificado pela d. Fiscalização.

Com efeito, a d. Fiscalização se restringe a um determinado trecho do ciclo de circulação da mercadoria para, dentro deste contexto, glosar o crédito apontado como apropriado indevidamente.

Superadas as preliminares de nulidade abordados sobre esta infração no tópico anterior, há, ainda, algumas peculiaridades não observadas, pois: não se sabe quais dispositivos legais legitimam a cobrança do ICMS-ST nos fatos geradores autuados (2014 a 2016); os critérios adotados para o necessário enquadramento das mercadorias no regime de ICMS-ST, a existência do destaque do ICMS nas saídas com a legitimação do ICMS creditado (ao se considerar o pagamento por antecipação) e a destinação das mercadorias para fins de subsunção ou não regime de substituição tributária.

A premissa adotada pela d. Fiscalização é a de que as operações foram submetidas ao regime de pagamento do ICMS-ST, logo, a apropriação do crédito correspondente a entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente é vedada. Tal circunstância decorre porque este crédito apropriado, diante do regime de ICMS-ST, inflou os créditos da escrita fiscal com abatimento sobre as saídas, incorrendo em suposto pagamento a menor do saldo a recolher.

O primeiro ponto a ser ressaltado é que não há nas notas fiscais autuadas a ocorrência do destaque do ICMS-ST, tendo sido as operações enquadradas nos CFOPs 6.101 ou 6.106. A d. Fiscalização também não produziu prova de que houve o recolhimento do ICMS-ST por antecipação para fins de comprovação do encerramento da fase de tributação da mercadoria.

Ademais, o r. acórdão fundamenta que a Recorrente, ao alegar que as operações que geraram o creditamento foram tributadas tanto na aquisição, quanto nas posteriores saídas, não teria comprovado a incidência do ICMS nas saídas das mercadorias autuadas (creditamento) para justificar a falta de prejuízo ao Erário. Ainda, aduz que a Recorrente não teria logrado êxito em comprovar que as mercadorias foram destinadas para posterior industrialização.

Pelos extratos anexados pela Fiscalização (doc. 01), confirma-se que o Auditor Fiscal não atuou em prestígio ao princípio da verdade material, pois (i) se ateu apenas as entradas escrituradas sem se atentar para as saídas das mercadorias que também foram tributadas. A Fiscalização não pode e não deve partir de presunção para lançamento de crédito tributário; (ii) a própria Fiscalização reconhece que as mercadorias foram adquiridas com o CFOP 2102 (compras de mercadorias a serem industrializadas). Logo, a saída do “novo produto” foi tributada por não se enquadrar no Anexo I do RICMS/BA.



Ainda que não se reconheça, por remota hipótese, que as mercadorias foram destinadas para industrialização, vale destacar, mais uma vez, que a Recorrente promoveu o destaque na saída das mercadorias. Portanto, ao se admitir a premissa adotada pela d. Fiscalização no sentido de que ocorreu o recolhimento do regime de ICMS-ST, o destaque do ICMS na saída da mercadoria se tornou indevido, majorando as saídas da Recorrente. Assim, o crédito apropriado pela Recorrente, objeto de questionamento não produziu qualquer prejuízo ao Erário Baiano, já que, em razão do débito do ICMS nas saídas, o aproveitamento do crédito não ensejou redução no saldo de imposto a recolher no período.

Ademais, o creditamento somente é vedado na comercialização quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, conforme aduz o artigo 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, não sendo hipótese do caso em tela.

Se o Fisco Baiano percebeu o ICMS em duplicidade (antecipação e próprio) sobre as mercadorias autuadas, o crédito aproveitado pela Recorrente, além de dar azo ao princípio da não cumulatividade, apenas reduziu o impacto fiscal na sua escrita fiscal.

Veja-se, então, que ao se adotar a premissa da d. Fiscalização, a autuação pertinente à *Infração 02* é improcedente.

Por outro lado, desqualificando a premissa fiscal, certo é que há um ponto primordial a ser abordado pela Recorrente e que passou despercebido pela fiscalização, qual seja: de que os produtos adquiridos foram objeto de processo industrial, razão pela qual os mesmos não estão submetidos ao regime de ICMS-ST por conta de sua destinação.

Como se não bastasse, a legislação baiana aduz que somente será considerado vedado o creditamento relativo a mercadoria entrada no estabelecimento para integração ou consumo em processo de industrialização, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, o que não é o caso as operações autuadas.

É certo que o regime de substituição tributária detém respaldo constitucional na redação do § 7º, do art. 150 da Magna Carta vigente, possibilitando-se aos Fiscos Estaduais a percepção do ICMS por antecipação por toda a cadeia de circulação, circunstância que contribui para o exercício da atividade fiscal diante da centralização do recolhimento em determinado ponto da cadeia. Tal regime, inclusive, teve seus contornos bem delimitados em recente julgado do Supremo Tribunal Federal que, ao reafirmar a constitucionalidade do regime, pontuou que deve ser observado, por outro lado, o direito dos contribuintes ao ressarcimento do ICMS pago a maior resultante da diferença entre o retido e o que seria devido sobre a operação final praticada (RE nº 593.849).

No presente caso, pela notoriedade das atividades prestadas pela Recorrente, é cediço que os produtos por ela comercializados não são aqueles, objeto de aquisição, ocorrendo processos de industrialização cujo resultado objeto de venda é um produto distinto daquele do adquirido, o que inviabiliza a aplicação da substituição tributária.

Assim, dada a inaplicabilidade do regime de ICMS-ST aos produtos objeto das notas fiscais autuadas, é de se reconhecer a legitimidade dos créditos apropriados pela Recorrente, ainda que tenha ocorrido o recolhimento do ICMS por antecipação como sustentado pela d. Fiscalização que será alvo de restituição.

#### **Infração 08 – Saídas em Bonificação – Exclusão da Base de Cálculo do ICMS – Resp nº 1.111.156/SP julgado sob o crivo dos recursos repetitivos – Necessidade de cumprimento da orientação pelo Fisco da Bahia**

A infração nº 08 imposta contra a Recorrente decorre da falta de recolhimento do ICMS sobre saídas em bonificação. Reforçado pelas nulidades já arguidas anteriormente pela falta de clareza e utilização de dispositivos genéricos para a capitulação da infração, esta não merece prosperar.

De início, importante estabelecer do que se trata a operação de bonificação. A esta operação nos utilizaremos da definição dada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, definindo que a *bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda.*

*Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio” (grifamos).*

Eis a ementa do julgado:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL. INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL. ART. 13 DA LC 87/96. NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.**

*1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.*

*2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.*

*3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os “descontos concedidos incondicionais”.*

*4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. (...). Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça”.*

*(Resp nº 1.111.156/SP; PRIMEIRA SEÇÃO; Min. Humberto Martins; DJ de 14/10/09). (grifamos)*

A definição dada pelo E. STJ é categórica. A bonificação é modalidade de desconto incondicional que deve ser excluída da base de cálculo do ICMS, desde que não haja estipulação contratual de contrapartida pelo adquirente, como é o caso. Tal conceito é dado por ocasião de que aos produtos dados por bonificação não é atribuído um valor econômico na operação somado ao fato de que inexistente evento futuro (condição) que beneficie economicamente o vendedor. Trata-se de evidente desconto concedido por ocasião da relação comercial existente (vendedor/comprador) que, por decorrência da inexistência de preço, enseja a não inclusão destes produtos bonificados na base de cálculo do ICMS.

O r. acórdão elucida que a decisão do STJ mencionada acima não vincula o Estado da Bahia a obrigação de sua observância, entretanto, a Administração Pública, por ser regida pelos Princípios Constitucionais da Eficiência e da Economicidade, deve adotar o entendimento proferido em recurso repetitivo, interpretando a norma legal, nos termos do precedente vinculativo, tornando o ato administrativo mais eficiente e mais econômico, visto que sempre que a administração motivar seu ato com legislação afetada por precedente, terá que custear despesas processuais, sucumbenciais e até mesmo indenizações, se o caso.

Ainda, assim como a súmula vinculante (STF) regulamentada pela Lei nº 11.417/2006, a qual vincula todos os tribunais e a própria Administração Pública em questões constitucionais, foi positivada a Lei nº 11.672/2008, como uma percepção do legislador sobre a necessidade de dar vinculatividade também as decisões envolvendo matérias infraconstitucionais, criando a figura dos recursos repetitivos no Superior Tribunal de Justiça, devendo assim, ser aplicada também no âmbito administrativo como forma de neutralizar as relações entre o Fisco e o Contribuinte.

Assim, a presente infração nº 08 deve ser julgada improcedente.

PEDIDO

Diante do exposto até o momento, requer a Recorrente seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se, parcialmente, o r. acórdão recorrido, para:

- 1) declarar a nulidade da autuação pela precariedade do trabalho fiscal apresentado, quer porque desprovidos de todo o conjunto probatório, quer pela utilização de capitulação legal genérica que não levam à necessária subsunção aos fatos narrados, quer pela falta de liquidez e certeza;
- 2) reconhecer a improcedência do lançamento fiscal no que tange aos débitos exigidos com base



na infração 2, eis que não submetidas ao regime de substituição tributária, haja vista o processo de industrialização, ou, ainda que se entenda pela incidência do ICMS-ST, as mercadorias foram tributadas nas saídas, não havendo que se falar em prejuízo ao Erário;

- 3) reconhecer a improcedência do lançamento fiscal no que tange aos débitos exigidos com base na infração 8, por se tratar de saídas com bonificação passíveis de exclusão da base de cálculo do imposto segundo entendimento firmado pelo C. STJ em recurso repetitivo que deve ser aplicado como orientação pela SEFAZ/BA.

Ainda, protesta pela realização de sustentação oral.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de julgamento em Primeira Instância, pela Procedência Parcial. O recorrente pede pela nulidade de todo o Auto de Infração, e a seguir defende especificamente apenas 02 infrações em razões de mérito, as infrações 02 e 08.

Quanto ao pedido de nulidade, faz longa exposição doutrinária acerca da nulidade do processo administrativo, arguindo o art. 142 do CTN, contudo da análise das descrições das infrações e dos documentos apresentados, não é possível fazer qualquer enquadramento no art. 18 do RPAF, vez que as descrições são claras, assim como os demonstrativos, e não houve qualquer cerceamento de defesa.

Assim, denego a nulidade pretendida.

No mérito, pede a improcedência da infração 02 sob a justificativa de que não se pode glosar o crédito de mercadorias submetidas à substituição tributária, haja vista o processo de industrialização ou ainda que se entenda assim, foram tributadas nas saídas. Vejamos o voto recorrido:

*Desta maneira, quanto a infração 02 no valor de R\$ 17.952,62, esta trata de utilização indevida de créditos fiscais relacionados a aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. A este respeito foi alegado pela defesa que as aquisições ocorreram com destaque do imposto e as saídas respectivas ocorreram com tributação, não ocorrendo, assim, nenhum prejuízo ao erário. Foi alegado, também, que essas aquisições estão relacionadas a mercadorias que foram objeto de inclusão em processo industrial e, por isto, é devido o crédito utilizado, ante a não cumulatividade do imposto estadual.*

*A Lei nº 7.014/96, em seu art. 29, § 4º, incisos I e II, veda a utilização de créditos fiscais quando as mercadorias adquiridas estiverem sujeitas a saídas sem tributação. No caso presente as mercadorias encontram-se listadas no Anexo I do RICMS/BA, portanto com a fase de tributação encerrada, não sendo permitido a utilização de tais créditos.*

*Ademais, o autuado não comprovou qual o tratamento tributário dado em relação às saídas das mercadorias que foram objeto da autuação, nos períodos alcançados pelo lançamento, tampouco comprovou que a destinação delas foi para industrialização com as saídas também tributadas.*

*Infração 02 subsistente.*

Na informação fiscal, o autuante assinalou que o recorrente não oferece subsídios para que se entenda quais processos industriais se utiliza e quais produtos são produzidos. O fato é que, mesmo após a fundamentação do voto recorrido, o recorrente não apresentou quaisquer provas, seja de processo de industrialização, nem tampouco de tributação nas saídas.

Assim, mantenho a Decisão recorrida.

Mantida a Decisão recorrida. Infração 02 Procedente.

Na infração 08, pede a improcedência em função de bonificação, alegando serem passíveis de exclusão de base de cálculo (a infração foi descrita como operações tributáveis como não tributáveis). Vejamos o voto recorrido:

*No que concerne a infração 08, no valor de R\$ 3.723,51, refere-se a saídas promovidas a título de bonificação, sem tributação, sob a alegação de que tal fato consiste na entrega de uma maior quantidade do produto vendido em vez de conceder redução no valor da venda, apontando para justificar seu argumento, uma Decisão do STJ, enquanto que o autuante manteve a autuação justificando que o argumento defensivo não possui respaldo legal no RICMS/BA, pois são tributadas normalmente de acordo com o previsto pelo Art. 264 do RICMS/BA.*

*Realmente assiste razão ao autuante em seu posicionamento no tocante a tributação dessas operações, que refletem, efetivamente, a ocorrência de saídas de mercadorias. Observo, que a referida decisão do STJ mencionada pelo autuado não vincula o Estado da Bahia a obrigação de sua observância. Além do mais, a Lei nº 7.014/96, define como incidência do imposto a realização de saídas de mercadorias (art. 1º, inciso I e art. 2º, inciso I), o que é o caso, não havendo qualquer indicação a título de isenção do imposto para este tipo de operação (bonificação), até porque, quando das entradas no estabelecimento emitente do documento fiscal a título de bonificação, a operação se deu com tributação, gerando crédito fiscal do imposto.*

*Mantenho a subsistência da infração 08.*

O recorrente diz que *de início, importante estabelecer do que se trata a operação de **bonificação**. A esta operação nos utilizaremos da definição dada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de **recurso repetitivo**, definindo que a bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.*

Analisando 02 notas fiscais relacionadas, a de número 4109 mostra apenas um item de 11 caixas de 2,28 kg de folhas de baunilha no valor de R\$ 27,86 por caixa. Não consta nenhuma outra mercadoria tributada. A outra nota, de número 4717 tem quatro produtos, carne bovina (R\$ 456,14 por caixa), recheio de espinafre (R\$ 27,11 por caixa), carne de frango (R\$ 83,48 por caixa) e queijo minas frescal (R\$ 362,31), todas sem tributação.

Se por um lado, não há entrega de uma maior quantidade de produtos vendidos de forma a se conceder redução do valor de venda, não se configurando qualquer redução de preço de venda, e, portanto, não se amoldando à definição do STJ sobre bonificações, mas apenas de venda sem tributação, com valores determinados e cobrados do destinatário, por outro, sequer há previsão na legislação tributária para dispensar tributos ainda que em bonificação.

Infração 08 Procedente.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, Mantida a Decisão recorrida. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281317.0047/17-6, lavrado contra **NEW WAY COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 73.533,86**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 73.328,84 e de 100% sobre R\$ 205,02, previstas pelo Art. 42, incisos VII, “a”, IV, “j”, II, alíneas “a”, “b” e “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das penalidades pecuniárias no valor total de **R\$ 21.007,33** com previsão no inciso II, “d” do mesmo diploma legal, além das multas pelo descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 707,97** previstas pelos incisos IX e XI, também do citado dispositivo legal, com incidência sobre ambas com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS