

PROCESSO - A. I. Nº 279104.0015/04-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDA - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0104-01/05
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO
INTERNET - 17/06/2005

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0187-12/05

EMENTA: ICMS. NULIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO *DUE PROCESS OF LAW*. EXIGÊNCIA FISCAL COM FULCRO EM DISPOSITIVO REGULAMENTAR SEM AMPARO NA LEI TRIBUTÁRIA. Infração inquinada de nulidade flagrante. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício interposto pela Colenda 1ª JJF, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, contra a referida Decisão pela mesma prolatada através do Acórdão nº JJF 0104-01/05, que julgou pela Nulidade do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado reclamando do contribuinte ICMS no valor de R\$269.601,13, em razão da falta do estorno de crédito fiscal daquele imposto, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, conforme disposto no art. 100, do RICMS/97, nos meses de janeiro, abril a junho e dezembro de 2001, outubro e novembro de 2003 e fevereiro a abril de 2004.

O autuado, em sua defesa, contestou a autuação, afirmando que não se conforma com a autuação, ainda que supedaneada na legislação interna do ICMS, à luz dos dispositivos constantes da CF/88, que consignou expressamente as hipóteses de isenção e não-incidência como as que acarretam a anulação do crédito fiscal, não fazendo qualquer menção à redução da base de cálculo ou de alíquota, transcrevendo o seu art. 155, § 2º, II, “b”, e o art. 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, bem como ementa de acórdão do STJ e doutrina de Roque Antonio Carraza neste sentido. Além disso, argüiu a inconstitucionalidade da Taxa SELIC e requereu o cancelamento do Auto de Infração, declarando a nulidade dos lançamentos efetuados.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que em nenhum momento da impugnação foi questionada a veracidade dos demonstrativos com os seus valores, planilhas e relatórios, mas tão-somente a inconstitucionalidade da exigência do estorno do crédito fiscal referente a mercadorias saídas com redução da base de cálculo e da atualização dos débitos pela Taxa SELIC. Asseveraram que o próprio autuado reconheceu que infringiu a legislação interna, bem assim que a autuação está totalmente respaldada em Pareceres da DITRI e no art. 100, II, do RICMS/97, o qual transcreveram, assim como o art. 167, do RPAF/99, no tocante às alegações de inconstitucionalidade, requerendo, ao final, a procedência da autuação.

Através do Acórdão JJF nº 0104-01/05, a 1ª JJF julgou Nulo o Auto de Infração sob o entendimento de que a PGE/PROFIS já se posicionou acerca da ilegalidade da exigência de estorno do crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, conforme Parecer exarado no Processo nº 298575.0112/03-1, a despeito dos Pareceres, em sentido contrário, emitidos pela DITRI e colacionados aos autos.

VOTO

A Decisão prolatada no âmbito de Primeira Instância não merece qualquer reparo.

Isso porque a alegada infração que resultaria na cobrança de ICMS, em razão da exigência de estorno do crédito fiscal daquele imposto, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, foi considerada ILEGAL, à luz do pôrter acostado aos autos do Processo Administrativo Fiscal de nº 298575.0112/03-1, citado na Decisão recorrida, cujo teor abaixo se transcreve:

“EMENTA: DILIGÊNCIA REQUERIDA PELA D JJF. AUTUAÇÃO EM DESCONFORMIDADE COM A LEI ESTADUAL. COMPETÊNCIA DO CONSEF PARA ANULAR O LANÇAMENTO.

Trata-se de diligência requerida pela Douta JJF para que a PGE/PROFIS se pronuncie sobre as alegações de ilegalidade feitas pelo contribuinte em sua defesa.

A empresa epigrafada foi autuada por falta de estorno do crédito tributário quando das saídas de mercadorias com redução da base de cálculo.

A fiscalização se baseou no art. 100 do RICMS, que dispõe, in verbis:

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

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

Intimada da autuação, a empresa apresenta defesa, da qual a Douta JJF requereu fossem analisadas pela Procuradoria os seguintes argumentos:

- a) que o dispositivo regulamentar afronta a CF/88 e a LC 87/96;
- b) que o CONSEF é competente para apreciar a alegação de ilegalidade e anular o Auto de Infração, com base nesse fundamento.
- c) O posicionamento jurisprudencial das altas cortes é no sentido da constitucionalidade das leis estaduais que prevêem o estorno do crédito em hipóteses como essa, da redução da base de cálculo.

Para análise do quanto requerido, creio ser necessário fazer-se uma digressão sobre a Tributação e o Sistema Tributário Nacional.

a) PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O Poder de tributar decorre do Poder de Império do Estado, que, se utilizando dessa prerrogativa, impõe à sociedade o dever de contribuir para seu custeio e manutenção.

Porém, longínquos são os tempos em que esse Poder de Tributar era ilimitado e podia ser exercido pelo Monarca, devendo ser suportado pelos súditos.

O Estado Democrático de Direito se pauta no império da lei. Império esse decorrente de expressão da vontade popular.

Por essa razão, o Sistema Tributário Nacional brasileiro traz como princípio primordial da tributação o princípio da legalidade.

O princípio da legalidade estabelece que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei que determine. Ora, a escolha do legislador constituinte da lei como instrumento único de criação de tributo não tem outra explicação que não seja a sua legitimidade.

O povo escolhe seus representantes que, em seu nome, criam as leis que regerão a tributação no País.

A escolha da lei, portanto, não foi aleatória e não se configura uma supremacia do Poder Legislativo em detrimento do Executivo, mas sim uma forma de legitimar a Tributação.

Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tributo só poderá ser válida se houver lei que a autorize.

b) PODER REGULAMENTAR

Cabe ao Poder Executivo o poder regulamentar, para a fiel execução da lei e para dispor sobre sua organização. (art 84, IV e VI da CF/88)

Qual o limite, pois, desse Poder Regulamentar? O Prof. José Afonso da Silva explica com precisão:

“o princípio é o de que o poder regulamentar consiste num poder administrativo no exercício de função normativa subordinada, qualquer que seja seu objeto. Significa dizer que se trata de poder limitado. Não é poder legislativo; não pode, pois, criar normatividade que inove a ordem jurídica.” (In Curso de Direito Constitucional Positivo. Ed Malheiros)

O Regulamento, portanto, deve estar em conformidade com a lei, tem nela o seu fundamento de validade.

Em sendo assim, o Regulamento que estiver em oposição à lei deve ser expurgado do ordenamento jurídico, a fim de que se garanta a supremacia da lei, e, em última instância, a supremacia da vontade popular.

O Prof. Roque Carrazza conclui bem sobre o tema:

“Ademais, o controle da constitucionalidade representa o coroamento do princípio liberal, que pode ser traduzido na idéia de que o Estado deve reconhecer e assegurar os direitos invioláveis das pessoas, e do princípio democrático, que confere ao povo soberania.” (In Curso de Direito Constitucional Tributário, 12ª ed, Ed Malheiros, pg 168)

c) O ICMS E A CF/88

O ICMS é imposto de competência estadual que, dentre outras regras, deve atender ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Tal princípio visa evitar o “efeito cascata” do imposto, que consiste na sobreposição de cobrança em cada etapa da cadeia produtiva.

Em respeito ao princípio da não-cumulatividade, o imposto pago na operação anterior deve ser abatido do quanto devido na operação subsequente.

d) O ICMS E A LEI COMPLEMENTAR.

A CF/88, ao proceder a repartição da competência tributária, atribuiu aos Estados Federados a competência para instituir e cobrar o ICMS, fundamentado nas regras gerais ditadas pela Lei Complementar que deverá dispor sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Especificamente sobre o ICMS, cabe à Lei Complementar:

“...

XII- disciplinar o regime de compensação do imposto.” (art 155, parágrafo 2º da CF/88)

Com a promulgação da Constituição vigente, ainda não existindo Lei Complementar para reger o ICMS, restou estabelecido que o Convenio nº 66/88 teria essa função até que fosse elaborada a lei pelo Poder Legislativo.

Portanto, desde da criação do ICMS, duas foram as normas jurídicas que desempenharam o papel de Lei Complementar. Primeiro, o Convenio nº 66/88; em seguida, foi promulgada a Lei Complementar nº 87/96.

e) AS HIPÓTESE DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL.

No uso de suas atribuições, portanto, a LC 87/96, estabeleceu no seu art 21, as hipóteses em que o contribuinte deve providenciar o estorno do crédito fiscal.

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.”

Tal dispositivo legal inovou do quanto estabelecido pelo Convenio nº 66/88, que “funcionou” como lei complementar até a edição desse diploma legal.

Inovou na medida em que excluiu – na minha opinião de forma intencional – determinadas hipóteses antes previstas no art 32 do Convenio nº 66/88, dentre elas, o inciso II, que previa o estorno de crédito fiscal na hipótese de operação com redução da base de cálculo.

I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não incidência;

II - a operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

III - a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior;

IV - o imposto cobrado na operação anterior, quando superior ao devido na posterior, hipótese em que a anulação corresponderá à diferença.(art. 32 do CONV 66/88, repetido pela Lei nº 4.825/89)

Vê-se, assim, que o legislador pátrio decidiu retirar das hipóteses de estorno de crédito a situação de saídas de mercadorias ou prestação de serviços beneficiados pela redução da base de cálculo.

A Lei Estadual nº 7.014/96, instituidora do ICMS na Bahia, estabelece no art 30 as mesmas regras trazidas pela Lei Complementar nº 87/96, obedecendo, assim, ao quanto previsto na CF/88.

Portanto, a legislação atual, tanto em sede de Lei Complementar, quanto em sede de lei estadual, excluíram das hipóteses ensejadoras do estorno do crédito fiscal a situação de saídas de mercadorias e serviços com redução de base de cálculo.

O quadro abaixo mostra de forma sistemática as alterações legislativas a respeito dessa matéria:

HIPÓTESES DE ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL

CONVENIO 66/88	LEI ESTADUAL 4.825/89	LC 87/96	LEI ESTADUAL 7.014/96
I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não incidência;	I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não incidência;	I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;	I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;
II - a operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução	II - a operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução	II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;	II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;
III - a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior;	III - a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior;	III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;	III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;
IV - o imposto cobrado na operação anterior, quando superior ao devido na posterior, hipótese em que a anulação corresponderá à diferença.	IV - o imposto cobrado na operação anterior, quando superior ao devido na posterior, hipótese em que a anulação corresponderá à diferença.	IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se	IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se

O Regulamento do ICMS, contudo, não se restringe a repetir as hipóteses previstas na lei vigente. Ao contrário, reestabelece hipótese prevista na legislação anterior, já revogada.

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

I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

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

III - forem objeto de integração, consumo ou emprego em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a operação subsequente com o produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

IV - vierem a ser utilizadas em fim alheio à atividade do estabelecimento (art. 97, § 2º);

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

VI - forem objeto de locação ou arrendamento a terceiros;

VII - entrarem no estabelecimento para fins de comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, sendo, depois, destinadas a uso ou consumo do estabelecimento adquirente, de 05/12/96 até 31/12/06 (Lei Complementar nº 87/96).

CONCLUSÃO

De tudo quanto foi exposto, entendo existir subsídio para responder o quanto solicitado na diligência.

Vimos que a não cumulatividade é princípio constitucional e como tal deve ter interpretação ampla, irrestrita. O princípio é norma matriz, fundamentadora de toda a legislação a respeito da matéria.

Além do mais, o que aqui se verifica é a violação, pelo Regulamento - ato do Poder Executivo -, à lei.

Como visto na abordagem preliminar, o papel do Regulamento é tão somente operacionalizar a aplicação da lei, em estrito cumprimento aos seus ditames.

Portanto, não cabe ao Regulamento trazer qualquer hipótese nova que venha restringir o direito do contribuinte, sob pena de se configurar ato de ilegalidade.

No caso presente, não cabe ao Regulamento do ICMS prever caso de estorno de crédito fiscal que não esteja estabelecido pela Lei.

Em sendo assim, a exigência fiscal é ILEGAL, pois sem fundamento na legislação competente vigente.

A autuação fiscal, portanto, é NULA, pois não encontra alicerce na lei do ICMS, nem na Lei Complementar nº 87/96. Deve, então, o CONSEF assim se pronunciar, em obediência aos princípios administrativos da legalidade, moralidade, eficiência, e revisibilidade pela Administração dos seus próprios atos.

A anulação pela própria Administração Pública dos atos praticados de maneira ilegal é princípio vigente no Direito Administrativo Brasileiro, reconhecido por toda a Doutrina de escol, e pela Jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores.

A Profa Odete Medauar explica:

“ A anulação consiste no desfazimento do ato administrativo, por motivo de ilegalidade, efetuada pelo próprio Poder que o editou ou determinada pelo Poder Judiciário.

*...
de regra, a Administração tem o dever de anular ato dotado de ilegalidade, justamente porque suas atividades são norteadas pelo princípio da legalidade.” (In Direito Administrativo Moderno, Ed. RT, 4ª ed, págs 186/187)*

Enunciado da Súmula nº 473 do STF

“A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

O RPAF/99 prevê expressamente a aplicação do princípio da legalidade nas decisões em processo administrativo fiscal.

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Entendo que não cabe aqui a discussão sobre o reconhecimento, muito menos declaração, de ilegalidade do Regulamento do ICMS, pelo CONSEF.

Trata-se, tão-somente, de declaração de nulidade da autuação, pois, repito, está em desconformidade com a lei vigente.

O fato do RICMS prevê a hipótese de estorno do crédito fiscal, como restou sobejamente demonstrado, não alicerça a exigência fiscal, pois o Regulamento não tem competência para tal.

É o Parecer, salvo melhor juízo.”

*Ex positis, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto pela 1^a Junta de Julgamento Fiscal, mantendo *in totum* a referida Decisão que decretou a NULIDADE do Auto de Infração nº 279104.0015/04-0, lavrado contra NESTLÉ BRASIL LTDA.*

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 279104.0015/04-0, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIERO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS