

PROCESSO - A. I. Nº 278906.0082/08-6
RECORRENTE - AGOL - AGROPECUÁRIA GRANDE OESTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0162-01/10
ORIGEM - INFAZ ITABERABA
INTERNET - 14/03/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0024-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento é indevido. Destarte, sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação. Mantida a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao uso/consumo do próprio estabelecimento, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Infração subsistente. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, que fora lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$116.907,12, em decorrência das seguintes infrações:

- 1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, janeiro, fevereiro, abril, junho a outubro e dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 54.691,60, acrescido da multa de 60%;*
- 2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, novembro de 2005, janeiro, março, abril, junho, julho, outubro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 62.215,52, acrescido da multa de 60%.*

Foi apresentada defesa tempestiva (fls. 123/134), informação fiscal (fl. 138) e, em seguida, foi baixado em diligência (fls.146/145) para que fossem juntadas as notas fiscais arroladas nas infrações acima descritas. Em resposta, o Auditor Fiscal responsável pela autuação, o Sr. Gilmar Santana Menezes, em criterioso trabalho, colacionou aos autos as cópias dos documentos fiscais e as planilhas com a relação de mercadorias (fls. 151 a 1.105). Foi dada ciência ao recorrente (fl 1.106) quanto o resultado da diligência fiscal, sem que houvesse manifestação.

Após concluída a instrução, a 1ª JF, julgou o Auto de Infração em epígrafe, nos seguintes termos, *in verbis*:

“VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 02(duas) infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado.

No que concerne à infração 01-Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – verifico que o impugnante alega que todos os créditos registrados na sua escrita fiscal foram efetuados em conformidade com a previsão da Constituição Federal e art. 93 do RICMS/BA, tendo em vista a sua condição de produtor rural, cujas aquisições são todas voltadas à implementação de sua produção agrícola, como insumos e produtos intermediários.

Argumenta também o impugnante que mesmo se admitindo por remota hipótese que os créditos glosados não possam ser utilizados, não houve qualquer infração que tenha resultado em prejuízo para o Estado da Bahia, pois, apesar de lançados na escrita fiscal não foram utilizados, em razão de não pagar ICMS em qualquer operação pela existência de isenção.

Relativamente à alegação defensiva de que todos os créditos registrados na sua escrita fiscal foram efetuados em conformidade com a previsão da Constituição Federal e art. 93 do RICMS/BA, constato não assistir-lhe razão, haja vista que as mercadorias arroladas nesta infração não se enquadram como insumos ou produtos intermediários utilizados na produção agrícola, condição indispensável para admissibilidade do crédito fiscal.

Na realidade, a diligência solicitada por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal foi cumprida a contento pelo autuante, pois este elaborou as planilhas identificando as notas fiscais e acostou as respectivas cópias, separando as infrações por volume no processo, no caso, volume II e III.

Assim é que, no volume II que corresponde à infração 01, claramente se identifica nas notas fiscais anexadas que as mercadorias discriminadas não têm a natureza de insumos ou produtos intermediários conforme alega o impugnante.

Observa-se que as mercadorias discriminadas nas notas fiscais arroladas na autuação têm a natureza de uso/consumo do estabelecimento, a exemplo da Nota Fiscal n. 20269 constante na planilha à fl. 153, cuja cópia se encontra acostada à fl. 160, onde consta descrito os produtos, coca-cola, queijo prato, pão, etc. Também na Nota Fiscal n. 00784, relacionada na planilha à fl. 153, cuja cópia se encontra à fl. 206, consta descrito o produto frango congelado.

Certamente, nenhum dos produtos discriminados nas notas fiscais arroladas nesta infração pode ser considerando como insumo ou produto intermediário, para permitir o creditamento realizado pelo autuado.

Quanto à alegação defensiva de que não houve prejuízo para o Estado da Bahia, pois, apesar de lançados na escrita fiscal os créditos não foram utilizados, em razão de não pagar ICMS em qualquer operação pela existência de isenção, vejo que também esta não pode prosperar, haja vista que o entendimento prevalecente neste CONSEF é no sentido de que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural, ou seja, sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

A título ilustrativo reproduzo a ementa do Acórdão CS N.0039-21/09, referente a recente Decisão da Câmara Superior deste CONSEF, confirmando o entendimento mencionado:

“CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0039-21/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.”

Diante do exposto, considero a infração 01 integralmente subsistente.

No respeitante à infração 02 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento-, noto que o impugnante se insurge, efetivamente, contra o instituto da diferença de alíquotas, não contestando os valores apresentados na planilha elaborada pelo autuante.

Em verdade, sustenta que não há previsão na Lei Complementar n. 87/96, e que a imposição da diferença de alíquotas desrespeita o art. 146, II, “a”, bem como o art. 155, XII, “f”, ambos da Constituição Federal, sendo caracterizada a invasão ao poder de legislar, bem como desrespeito ao princípio fundamental da não-cumulatividade do imposto, por inexistir operação subsequente para equalizar a distribuição do ICMS.

É certo que não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para apreciar questões de inconstitucionalidade e negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei n.3.956/81.

Porém, cabe-me observar que o art. 146 da Constituição Federal especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo, sendo que, no caso do ICMS, o art. 155, § 2º, XII, relaciona as matérias sobre às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária.

Assim é que, o fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, fazendo uso de sua competência constitucional, desde que não se trate de matéria que deva, necessariamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado.

No caso da diferença de alíquotas esta tem previsão no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal, sendo que, no Estado da Bahia o art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96 têm plena validade formal e material ao tratarem desta matéria.

No mesmo sentido, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia –RICMS/97 - em seu artigo 5º, inciso I, estabelece que para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento.

Conforme disse no exame da infração 01, a diligência solicitada por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal foi cumprida a contento pelo autuante, também, com relação à infração 02, pois este elaborou as planilhas identificando as notas fiscais e acostou as respectivas cópias, separando as infrações por volume no processo, no caso, volume II e III.

Assim é que, no volume III que corresponde à infração 02, claramente se identifica nas cópias das notas fiscais anexadas que as mercadorias discriminadas têm a natureza de uso/consumo do estabelecimento, sendo, portanto, devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, conforme a autuação.

Verifica-se que as mercadorias discriminadas nas notas fiscais arroladas neste item da autuação têm a natureza de uso/consumo do estabelecimento, a exemplo da Nota Fiscal n. 008286 constante na planilha de fl.777, cuja cópia se encontra acostada à fl.780, onde consta descrito os produtos, tesoura de poda, mola para PI-20, lâmina P1. Também na Nota Fiscal n. 003792, relacionada na planilha à fl.153, cuja cópia se encontra à fl.896, consta a descrição dos produtos pinhão lateral, coroa lateral, rolamento, junta, retentor, etc.

Diante disso, considero que a infração restou caracterizada, uma vez que as notas fiscais acostadas aos autos comprovam que se trata de operação interestadual de aquisição de mercadorias tributadas destinadas ao uso/consumo do estabelecimento, sendo devido imposto relativo à diferença de alíquotas. Infração subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe Recurso Voluntário, às fls. 1.125 a 1.138, repisando quase integralmente os argumentos apresentados na defesa.

Sustenta que a infração 1 é improcedente, pois os créditos foram registrados na sua escrita fiscal, em conformidade com a previsão da Constituição Federal e Regulamento do ICMS, entretanto, sem serem utilizados. Afirmo que todas as aquisições são voltadas à implementação de sua produção agrícola, como insumos, combustíveis, produtos intermediários (pneus, filtros, lubrificantes, etc.), conforme permitido no art. 93 do RICMS/BA.

Assevera que as operações mercantis que geraram o crédito foram devidamente acobertadas por documentos fiscais regulares e idôneos, os quais foram corretamente lançados na sua escrita fiscal, conforme apresentado.

Aduz que, mesmo havendo a glosa dos créditos, não houve qualquer prejuízo ao erário do Estado da Bahia, pois, apesar de lançados na escrita fiscal não foram utilizados, em razão de não pagar ICMS em qualquer operação pela existência de isenção. Sendo assim, entende que a penalidade máxima é a “*aplicação de uma multa acessória formal, e não a cobrança do valor de ICMS*” em face de sua não utilização. Adiante levanta a tese de que nem mesmo a multa acessória é

aplicável, “*pois o erro formal não provocou qualquer prejuízo para o estado*”, pedindo até mesmo a dispensa da aplicação de multa por não ser caso de dolo, fraude ou simulação.

No que tange à infração 2, repete os comentários sobre os aspectos fundamentais do ICMS, citando e transcrevendo o art. 155 da Constituição Federal; invocando e reproduzindo lições de José Eduardo Soares de Melo, Hugo de Brito Machado, Roque Carrazza, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Souto Maior Borges; para sustentar que descabe a exigência da diferença de alíquotas, nos casos em que as mercadorias adquiridas noutros Estados não se destinem à venda, pois em dissonância com a legislação e com a Constituição Federal, por ser o ICMS um tributo de natureza comercial incidente sobre operações mercantis e não sobre o consumo dos produtos.

Fala que, além de não haver previsão na Lei Complementar n. 87/96, a imposição da diferença de alíquotas desrespeita o art. 146, III, “a”, bem como o art. 155, XII, “f”, ambos da Constituição Federal, sendo caracterizada a invasão ao poder de legislar. Diz que se verifica o desrespeito ao princípio fundamental da não-cumulatividade do imposto, por inexistir operação subsequente para equalizar a distribuição do ICMS. Invoca ainda a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, reproduzindo diversas ementas referentes a decisões sobre a diferença de alíquotas na construção civil.

Ressalta mais uma vez que não houve prejuízos para o Estado, pois o não pagamento da diferença de alíquotas no seu caso, não permitiria a utilização de créditos, conforme explicitado acima. Acrescenta que as empresas que adquirem bens e não mercadorias destinadas aos seus ativos imobilizados e/ou utilizadas como insumos, a diferença de alíquotas é inexigível, motivo pelo qual a infração 02 é improcedente.

Conclui requerendo a reforma do Acórdão recorrido, para que o Auto de Infração o julgado improcedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 1.145 a 1.148, o ilustre representante da PGE/PROFIS, o procurador José Augusto Martins Junior, após breve síntese dos argumentos vergastados no Recurso voluntário, opina pelo seu não provimento pelas seguintes razões:

Quanto à tese de que a suposta não utilização dos créditos lançados na escrita fiscal não tem repercussão econômica, rebate afirmando que o mero lançamento na escrita fiscal já encerra uma utilização escritural, podendo haver uma repercussão econômica mediata ou imediata. Diz que se não for trilhado esse raciocínio, o crédito fiscal só teria existência (repercussão) quando da existência de débito fiscal no mesmo período, “*olvidando-se da característica escritural dos dois elementos da equação da não-cumulatividade e, por conseguinte, desprezando a possibilidade do transporte temporal do crédito para outro período de apuração*”.

Em relação aos bens objetos do creditamento, conclui que, pela análise dos documentos acostados no PAF, constituem claramente bens de uso e consumo do autuado, não havendo em se falar em insumos ou produtos intermediários.

Já no que toca ao argumento da impossibilidade da cobrança do diferencial de alíquota por não existir operação subsequente de venda, entende que tal pensamento deve ser afastado uma vez que, com bem exposto na Decisão de primeiro grau, a Constituição Federal, por meio de norma de aplicabilidade imediata, prevê a possibilidade de tal imputação tributária no inciso VII, ‘a’, c/c o inciso VIII do art. 155, uma vez que, a cobrança do diferencial de alíquota não se encerra na idéia de cadeia de circulação de uma mercadoria, como se denota no uso das palavras “bens” e “consumidor” pelo texto constitucional.

Arrematando o seu Parecer, o douto procurador sintetiza o seu raciocínio asseverando que “*a expressão ‘diferencial de alíquotas’ consiste na regra de tributação em que se determina à Unidade Federação de localização do destinatário, o ICMS correspondente à diferença entre alíquota interna e a interestadual, abarcando a aquisição de mercadorias, bens, ou serviços oriundos de outras Unidades da Federação, sejam estes destinados ao uso, consumo final,*

integração ao ativo imobilizado ou que não estejam vinculados a uma saída subsequente tributada do estabelecimento contribuinte do ICMS”.

VOTO VENCIDO (Infração 1)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª JF que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, por unanimidade, cujo valor histórico era de R\$116.907,12, em decorrência duas infrações.

Importante ressaltar, que o recorrente não suscita nenhuma nulidade do Auto de Infração e não pede em nenhum momento que seja realizada diligência em sua peça recursal. Por sua vez, como não vejo nenhuma afronta ao art. 18 e 39 do RPAF/BA e também não observo a necessidade de produção outras provas, passo diretamente à análise do mérito das duas infrações.

Mas uma breve explanação sobre os temas deste processo se faz necessária.

Devo dizer que a matéria discutida neste PAF (possibilidade de utilização de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo) tem sido objeto de vários autos de infração, sempre com posições divergentes quanto ao seu julgamento, por se tratar sistematicamente de situações diferenciadas, devendo ser analisada cada caso da vida cotidiana de forma especial.

Acresce a essa dificuldade a falta de clareza da legislação estadual e nacional, quanto à conceituação de produtos intermediários e sua diferenciação de bens de consumo, em cada situação fática possível, causando, sérios inconvenientes aos contribuintes, em decorrência da insegurança jurídica que essa incerteza lhes impõe. Assim sendo, temos que ambientar a situação trazida aos autos, pois, trata-se de produtor agrícola, que não tem um processo industrial no qual a terminologia legal (matéria prima, uso e consumo, produto intermediário, etc) se vislumbra mais facilmente.

Após esse breve intróito, passo a discorrer sobre o cerne da infração 01, relativo ao creditamento indevido quanto à aquisição de material para uso e consumo. Friso que além das normas constitucionais e a Lei Complementar 87/96 que rege a matéria, atendo-me ao quando disposto no art. 93 do RICMS para compor o quadro jurídico e dirimir a celeuma trazida à lide.

Ab initio, o recorrente alega que os créditos foram registrados na sua escrita fiscal conforme preceitua a Carta Magna e o RICMS/BA, mas sem serem utilizados em compensações com débitos ou repassados a outros consumidores e, portanto, sem causar prejuízo ao erário. Neste caso em especial, por ser produtor agrícola, entendo que tais afirmativas merecem análise mais peculiar.

Apreendo que grande parte das mercadorias listadas nas notas fiscais trazidas pela diligência comprovam que são de uso e consumo do próprio estabelecimento, não se envolvendo na atividade fim da empresa, qual seja, a produção agrícola. Por este prisma, não há reparo a Decisão de *primo grau* ao apontar notas fiscais com vários alimentos e glosar tais créditos. Realmente, coca-cola, queijo prato, frango congelados e outros desse tipo não geram créditos de ICMS na atividade agrícola, pois, no meu entender, são típicos produtos de uso e consumo da empresa e seu pessoal. Tal creditamento está previsto na legislação nacional e estadual, mas com o início previsto ao termo do art. 93, II-A, ‘b’, item 2 do RIMCS/BA, a seguir transcrito:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

II-A - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento

(...)

b) nas hipóteses de recebimento de serviços de comunicação utilizados pelos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:

(...)

2 - a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996”

Por sua vez, o prazo previsto na citada Lei Complementar está insculpido no seu art. 33, I, *in litteris*:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)”

Assim, não tem razão o recorrente quando alega que os seus créditos foram registrados segundo a legislação pertinente, pois, somente serão passível de creditamento as mercadorias destinadas ao uso e consumo após 1º de janeiro de 2020.

Em relação à alegação de que não houve prejuízo ao erário, pois os créditos não foram utilizados, o entendimento majoritário deste órgão é o de que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural e, como bem pontuou o JJF, “*sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independentemente de eventual compensação com débitos fiscais*”. Neste mesmo sentido, temos o pronunciamento do i. procurador da PGE/PROFIS, o Dr. José Augusto Martins Junior, como também o citado acórdão não unânime da Câmara Superior, acima já reproduzido.

Entretanto, esse não é o meu juízo sobre esse tema.

A despeito do contribuinte ter **escriturado** créditos fiscais indevidos, realmente não houve **transferência para outros contribuintes do ICMS ou compensação com débitos do valor contabilizado**. Portanto, não há que se falar, em “**Utilização**” indevida de crédito, mas tão somente o registro indevido.

Permissa venia, entendo que não devemos ficar adstritos à natureza do crédito - se devido ou indevido -, mas sim ao “**verbo**” que conduz à prática da conduta infracional. A infração tipificada no presente lançamento de ofício foi a “**Utilização**” indevida de crédito e não o “**Registro Indevido**” na Escrita Fiscal daquele crédito, esta sim passível de acusação fiscal!

Desta forma, compreendo ser devido pelo autuado tão-somente o montante dos créditos fiscais que **foram efetivamente utilizados para compensar débitos do imposto**, em respeito à *própria sistemática de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços, que do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas tributadas*.

Para mim é indiscutível que o tributo somente pode ser exigido se o crédito apropriado for compensado ou transferido, ou seja, se o mesmo for **efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito do mesmo ou de outro contribuinte do ICMS**.

Em suma, para mim só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de uma obrigação tributária principal.

Em assim sendo, incide no caso vertente tão-somente multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Já em relação à infração 02, que diz respeito ao recolhimento quanto a diferença de alíquotas internas e interestaduais, pelas compras de mercadorias destinada ao consumo do estabelecimento, penso que a Decisão de primeira instância foi acertada, não merecendo reparo.

Como bem pontuou o d. procurador da PGE/PROFIS, o próprio texto da Constituição Federal já alberga a possibilidade de cobrança sobre a diferença de alíquota interestadual (art. 155, §2º, VII e VIII). Desta forma, entendo que, mesmo não sendo assunto delineado em Lei Complementar ou qualquer outra legislação nacional, a Estado da Bahia tem a competência tributária para versar sobre tal matéria.

Dentro dessa prerrogativa, as normas dos art. 4º, XV e 17, XI da Lei nº 7.014/96, bem como o art. 5º do RICMS/BA que tratam sobre essa matéria, foram e ainda estão válidas e vigentes, devendo o contribuinte realizar o pagamento sobre a diferença de alíquota.

Portanto, afasto as teses recursais no que tange à infração 2, mantendo a Decisão recorrida inalterada.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a Decisão de 1º grau, no que tange à infração 1, mas mantendo integralmente o decidido em relação à infração 2, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 1)

Com a devida vênia para divergir do entendimento esposado na conclusão do voto proferido pelo ilustre relator no que tange à primeira infração. A rigor, da leitura da parte conclusiva do voto que aqui discordamos, vemos que este reproduz, literalmente, o voto vencido constante no Acórdão nº 0039-21/09 emanado da Câmara Superior deste Conselho de Fazenda de autoridade do ilustre conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho, em cuja sessão de julgamento realizada em 30/09/2009 também participei e, àquela época, acompanhei o voto vencedor que não acolheu a tese ora reproduzida pelo nobre relator.

Deste maneira, como o mencionado acórdão foi utilizado no julgamento da 1ª Instância para fundamentar a Decisão recorrida, e, por igual, utilizado pelo ilustre relator no voto que ora proferiu, entendo ser pertinente reproduzir o voto vencedor inerente ao já citado acórdão, com o qual me alinho, cuja fundamentação se aplica ao presente processo, em relação à primeira infração:

“VOTO

Inicialmente, devemos consignar que o art. 169, II do RPAF/BA traz como requisitos de admissibilidade desta espécie recursal as seguintes hipóteses:

- a) quando a Decisão contrariar a legislação;*
- b) quando contrariar as provas dos autos ou,*
- c) quando contrariar o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.*

Portanto, de logo podemos afirmar que a análise da existência ou não dos requisitos de admissibilidade deste Recurso Extraordinário leva inexoravelmente à apreciação do próprio mérito da questão nele ventilada e trazida ao crivo desta Câmara Superior.

Embora o juízo de admissibilidade deva anteceder lógica e cronologicamente o exame de mérito, como leciona Luiz Orione Neto, a análise dos requisitos citados no dispositivo regulamentar em apreço, por si só implica em análise do mérito em si da pretensão recursal, ou seja, é o próprio juízo de mérito, na medida em que neste último “se apura a existência ou inexistência de fundamento para o que se postula”, e os fundamentos trazidos pela PGE/PROFIS em sua peça recursal exigem a apreciação de tais requisitos.

Do exposto, entendemos deva ser ultrapassado a questão do conhecimento do presente Recurso e ser apreciado o seu mérito.

Assim, quanto ao mérito do Recurso Extraordinário, também de logo podemos afirmar que comungamos do posicionamento da Procuradoria, expresso no presente Recurso, na medida em que a Decisão vergastada foi proferida em clara contrariedade à legislação posta, trazendo tese que nenhum amparo encontra nas normas que fundamentam o ICMS, desde sua base até a norma maior, a Carta Magna, e nem encontra guarida na jurisprudência majoritária deste Conselho de Fazenda, em que pese algumas decisões esparsas no mesmo sentido do Acórdão recorrido, notadamente da lavra da 2ª CJF; inclusive, das 04 citadas pelo sujeito passivo, apenas uma (Acórdão nº 0102/01 da 2ª CJF, repetindo tese da 4ª JJF, através do Acórdão nº 0363/00) tem esta mesma linha de entendimento ora rechaçado.

E, de fato, é remansosa na jurisprudência e na doutrina que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural, ou seja, sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não-cumulatividade -

mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com mercadoria sujeitas a pagamento antecipado por substituição tributária, realizando saída com fase de tributação já encerrada (caso do contribuinte autuado), ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou ainda porque em determinado mês os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte, e todas estas hipóteses, ocorrendo com frequência, importam em acumulação de crédito por parte do contribuinte, daí porque a própria legislação permite sua transferência a terceiros, procurando dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, sem necessariamente, como visto, haver a compensação com débito do próprio contribuinte.

Como bem frisado no Parecer da PGE/PROFIS acostado aos autos às fls. 634 e 635, da lavra do seu então Procurador Chefe, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, e que se posicionava contrariamente ao Parecer da lavra de outra procuradora nos autos, permitir ao contribuinte lançar crédito indevidos em sua escrita, ainda que não compensados, possibilitaria que este aguardasse eventual inércia da Administração Pública pelo período de 05 anos relativos à decadência para glosa, legitimando a utilização indevida desses créditos.

Ora, tal fato não somente permitiria um procedimento sem base legal alguma, como ainda se constituiria em um estímulo ao contribuinte de má-fé, que passaria a lançar créditos indevidos contando com uma possível inércia da Fiscalização e, após decorrido o prazo para que o Fisco pudesse efetuar a glosa dos mesmos, efetuar a compensação sem qualquer impeditivo, já que o direito de compensar crédito fiscal já lançado não se sujeita à decadência.

E aqui vale repetir a afirmação da PGE/PROFIS em seu Recurso Extraordinário, que de uma forma muito feliz pontuou de forma inafastável que “o conceito juridicizado de crédito fiscal não traz em seu bojo qualquer indicação da existência correlata de débito, sendo, portanto, absolutamente crível sua relevância e existência jurídica, sem a contraposição de uma “dívida escritural” e, portanto, pelo simples fato jurídico da escrituração nos livros fiscais”.

Registre-se, ainda, que o próprio autuado, na impossibilidade de compensar todo o crédito lançado em sua escrita, pleiteou, e teve negado, pedido de transferência deste crédito a terceiros, além do que na Decisão guerreada restou consignado que de fato todo o crédito lançado é de fato indevido, posto que apropriado em ofensa à regra do art. 356 do RICMS/97, que prescreve que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Devemos, ainda, ressaltar, que não há em absolutamente nenhum dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA e muito menos na própria Carta Magna, que ampare a tese exposta no voto do Relator do Acórdão guerreado de que “o tributo só se torna exigível se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal”. Daí porque correta a PGE/PROFIS ao fundamentar seu Recurso Extraordinário na contrariedade da Decisão à legislação posta – que expressamente apenas a conduta do contribuinte autuado com a multa estipulada no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por infração ao art. 97, inciso IV, “b” do RICMS/BA., na sua redação então vigente.

Por derradeiro, não podemos deixar de registrar que a “tese” de “repercussão econômica”, como bem frisou a PGE/PROFIS, é argumento metajurídico que não pode ser oposto a uma regra expressa da legislação, sob pena de subversão ao ordenamento jurídico posto. Enquanto não recepcionada esta tese na legislação posta, através de dispositivo expresso neste sentido, não cabe ao Julgador administrativo ou até mesmo ao preposto fiscal aplicá-la.

Quanto ao mandamento inserido no voto do Relator da 2ª CJF, no sentido de que o contribuinte efetivasse o estorno do crédito do valor lançado indevidamente e não compensado, comungamos com o entendimento da PGE/PROFIS, já que de fato não cabe ao julgador administrativo atribuir obrigação de fazer ao sujeito passivo no ato de prolação da Decisão administrativa, sob pena de ofensa ao art. 142 do CTN, olvidando que a própria norma já expressa determinação neste sentido, quando do lançamento de crédito indevido, a teor do art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com a redação então vigente.

Assim, diante das razões acima aduzidas, somos pelo PROVIMENTO do Presente Recurso Extraordinário, para que seja modificada a Decisão recorrida e julgado totalmente PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.”

Por oportuno, considero importante ressaltar que os fatos geradores indicados no Auto de Infração em lide reportam-se aos exercícios de 2003 a 2005, anteriores, portanto, a edição da Lei nº 10.847 de 28/11/2007 que alterou o inciso VII, alínea “a”, art. 42 da Lei nº 7.014/96. Portanto,

como não resta qualquer dúvida quanto à escrituração dos créditos fiscais, cujos bens objeto do creditamento, conforme se constata nos fólios destes autos, se constituem em materiais de uso e/ou consumo pelo estabelecimento do recorrente, entendendo correta a Decisão recorrida em manter a exigência fiscal.

Assim é que, nesta ótica, também comungo do entendimento do ilustre representante da PGE/PROFIS quando, à fl. 1.146 dos autos, sustenta que:

- a) No que se refere ao argumento da suposta não utilização dos créditos lançados na escrita fiscal, parece-me não encarecer guarida a tese recursal, pois, conforme define a técnica da não-cumulatividade, o mero lançamento dos créditos na escrita fiscal do contribuinte já encerra uma utilização escritural do mesmo, podendo, em determinadas situações, existir uma repercussão econômica imediata, na hipótese de não existência de débitos, uma repercussão mediata ou diferida.*
- b) Entender de forma contrária ao raciocínio acima tracejado seria corresponder, em lucubração ilógica, que o crédito fiscal só teria existência, ou seja repercussão, quando da existência de débito fiscal no mesmo período, olvidando-se da característica escritural dos dois elementos da equação da não-cumulatividade e, por conseguinte, desprezando a possibilidade do transporte temporal do crédito para outro período de apuração.*

Em conclusão, em consonância com o Parecer Jurídico da PGE/PROFIS, fls. 1.145 a 1.148, não vejo como dar guarida à tese sustentada pelo ilustre relator da não repercussão econômica e, neste sentido, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário em sua totalidade, mantendo-se, assim, inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278906.0082/08-6**, lavrado contra **AGOL – AGROPECUÁRIA GRANDE OESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$116.907,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1): Conselheiros(as) Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Rotters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Infração 1): Conselheiro(s): Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR
(Infração 1)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 1)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS