

PROCESSO - A. I. Nº 298616.0001/11-6
RECORRENTE - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0326-05/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04/09/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0259-12/13

EMENTA. ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÕES DE MATERIAL DESTINADO A USO E CONSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Infração mantida. Diante de impedimento de caráter legal, e não estando comprovado nos autos que de forma efetiva os combustíveis e lubrificantes não se constituem em materiais de uso e consumo da empresa, indispensáveis para a sua atividade, mantém-se a glosa do crédito fiscal apropriado indevidamente. **b) IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.** Infração mantida. Tendo havido, conforme afirmação recursal destaque do ICMS, resultante da aplicação da alíquota incidente sobre a respectiva base de cálculo e o fato de que os aludidos valores foram lançados a débito na escrita fiscal do recorrente, assim como considerados a débito na apuração do ICMS devido nos respectivos períodos de apuração, deveria ter agido o recorrente de acordo com a legislação, em especial o artigo 73 RPAF/99, segundo o qual serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência. As multas aplicadas são as legalmente previstas para as infrações cometidas. É cabível à empresa incorporadora responder tributariamente pelos débitos tributários da empresa incorporada. Não acolhida preliminar suscitada. Mantida a Decisão recorrida. **Recurso NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0326-05/11 (fls. 834 a 847) julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 16 de março de 2011, com exigência de ICMS no montante de R\$ 417.705,76, além de multa nos percentuais de 60% e 70%, referente a dezessete infrações, das quais são objeto do Recurso as seguintes:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Consta tratar-se do uso indevido do crédito fiscal de combustíveis e lubrificantes, mercadorias consumidos por usuário final em atividades

administrativas, a exemplo de veículos de supervisores de vendas, no valor de R\$105.214,09, além da multa no percentual de 60%;

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento(s) fiscal(is). Refere-se ao crédito indevido de ICMS oriundo de retorno de mercadorias anteriormente encaminhadas para depósito fechado/armazém geral neste Estado. As notas fiscais emitidas e registradas no livro de Entradas de 2009 não contêm, em seu corpo, nenhum destaque de ICMS, o que configura o uso irregular dos valores lançados, conforme comprovado na documentação anexada ao processo através do Anexo nº 10. As mencionadas notas fiscais de retorno de mercadorias foram emitidas pela empresa Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda., no montante de R\$248.550,02, com multa de 60%;

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

“Constato que o Auto de Infração em lide foi lavrado com o atendimento ao que dispõe o art. 39 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), bem como foi respeitado o direito à ampla defesa e ao contraditório, tendo sido entregue ao sujeito passivo cópias dos demonstrativos que fazem parte integrante da peça vestibular.

Quanto ao argumento da inconstitucionalidade de lei infraconstitucional que limite o direito de crédito de ICMS, cobrado em operações anteriores, não pode ser apreciado nesta seara administrativo, acorde art. 167, I do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Outrossim, as multas aplicadas estão tipificadas na Lei nº 7.014/96, e também não cabe a apreciação do argumento de confisco, nem de seu caráter abusivo pelas razões adrede mencionadas.

Ademais, o crédito fiscal que está sendo glosado na infração 2, e que será objeto de análise quando da apreciação de mérito, refere-se ao retorno simbólico de mercadorias remetidas por armazém geral, operação que em sua origem, as saídas não devem ter o destaque de ICMS.

No tocante à suposta ilegalidade para exigência da multa aplicada contra a defendente, na condição de sucessora, por suposta infração praticada pela sucedida, tal matéria deve ser discutida no Poder Judiciário, e não neste Conselho de Fazenda, onde o que cabe é constituir em definitivo ou não o crédito tributário contra a pessoa jurídica de direito privado designado no corpo da peça inicial (PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL LTDA.). Ademais, o Auto de Infração foi lavrado contra a PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A, Inscrição Estadual de nº 25.236.732, haja vista que a referida empresa ainda não foi baixada do Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia, cuja situação cadastral é de “INAPTO – PROC. BXA INDEF”.

Quanto ao pedido para realização de diligência e/ou perícia, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o referido pleito, pois considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, como também em razão da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, o sujeito passivo reconheceu o débito integral das infrações 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 17, portanto excluídas da apreciação deste Conselho de Fazenda Estadual, ficam mantidas.

Também reconheceu parcialmente o débito da infração 2 no valor de R\$47.197,54, restando à impugnar às infrações 1 (integral) no valor total de R\$105.214,09 e 2 (parcial), restando a controvérsia sobre o valor de R\$201.351,48.

Desta forma, passo à análise da infração 1, relativa ao crédito indevido de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento.

Trata-se de crédito fiscal de ICMS originado de aquisição de combustível e/ou lubrificante por consumidor final, cuja planilha sintética encontra-se na fl. 20 do PAF e a analítica, fls. 21 a 31, que discrimina as notas fiscais individualmente, com os estornos de ICMS, CFOP 1.653 e 2.653, (compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final, de acordo com o Convênio sem número, de 15/12/1970, que estabeleceu os códigos fiscais de operações e prestações), a depender da aquisição ter sido interna ou interestadual.

O defendente traz argumentos para legitimar o crédito fiscal utilizado, tais como que combustíveis e lubrificantes seriam insumos efetivamente aplicados e consumidos na sua atividade-fim, qual seja a industrialização, uma vez que utilizado no transporte de mercadorias. Saliencia ainda o autuado que o óleo diesel é aplicado em veículos de transporte de mercadorias, conforme documentos n. 05, transportes esses realizados por terceiros, empresas transportadoras e autônomos, contratados para esta finalidade.

De fato, todo o insumo vinculado à industrialização, gera direito ao crédito fiscal. Contudo, o estabelecimento autuado tem como atividade principal o “comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, inclusive com adesão ao Termo de Acordo Atacadista. Outrossim, o Contrato de Ticket Car, doc nº 03, fls.761 a 768, refere-se ao uso de tecnologia Smart, e tem por objeto a prestação de serviço de controle de frota, através do

sistema Ticket Car, com utilização do cartão ticket car, para aquisição de bens de consumo e serviços em estabelecimentos previamente indicados pela empresa, (cláusula II), o que denota que a aquisição do combustível não é realizada diretamente pelo impugnante, e sim por terceiros, os seus prestadores de serviços, fato que contradiz as suas razões de defesa.

A redação do art. 93, V, “b”, RICMS/97, em vigência à época dos fatos (janeiro e fevereiro de 2009), não deixava margens de dúvidas, ao estatuir o direito ao crédito nas aquisições de materiais de uso e consumo somente a partir de 1º de janeiro de 2011, assim entendidas as mercadorias que não fossem destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. A utilização de crédito fiscal relativa às aquisições de materiais de uso e consumo tem previsão legal a partir de 1/01/2020, conforme art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, consoante previsto no art. 29, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96.

Resta claro que os combustíveis e lubrificantes em baila não se destinaram à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, esta última porque o autuado não é prestador de serviço de transporte, mas atua no comércio atacadista como já explicado.

Do mesmo modo, as mercadorias objeto da infração, não foram consumidas nem integraram qualquer produto final ou serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à produção, composição ou prestação. Ademais, não há que se falar em produção, posto que o defendente não é indústria, além do que o transporte foi realizado por terceiros.

Desta forma, restou comprovado que os valores concernentes aos combustíveis adquiridos, referentes ao ICMS, não geram o direito ao creditamento fiscal, sendo legítima a exigência fiscal. Infração procedente.

Na infração 2, consta à acusação de que o contribuinte utilizou crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, oriundo de retorno de mercadorias anteriormente encaminhadas para depósito fechado/armazém geral neste Estado.

A planilha de fl. 32 historia a utilização de ICMS oriundo de remessa interna de depósito fechado, com notas fiscais sem destaque do imposto.

A defesa traz o argumento de que teria destacado o ICMS quando da remessa para depósito fechado e em contrapartida teria direito ao creditamento do ICMS no momento do retorno.

Consoante a legislação do ICMS vigente, quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador. (art. 93, § 4º RICMS/97), hipótese também não cabível na presente situação.

O sujeito passivo inconformado com a autuação justifica os créditos fiscais, com o argumento de que remeteu mercadorias para armazenagem na Conseil Gestão de Transporte e Serviços Ltda, consigando o CFOP 5.905, com destaque do ICMS, registradas no livro Registro de Saídas. Embora a CONSEIL tenha emitido as notas fiscais de retorno de armazenagem sem destaque do ICMS, o recorrente argumenta que as lançou em seus livros fiscais, com crédito de ICMS, parte com CFOP 1.907, e parte com CFOP 1.949. De acordo com a legislação vigente até então (art. 6º, VI, RICMS/97), a saída para depósito fechado e armazém, em nome do remetente, neste Estado, não sofria incidência do tributo em comento. Não havendo imposto, conseqüentemente, não há direito a crédito no retorno das mercadorias.

Constato que a utilização de crédito nos moldes efetuado pelo autuado é indevido, e caso tenha direito à restituição por destaque e pagamento indevido do ICMS no momento das remessas para depósito, deve pleitear junto à inspetoria fazendária de sua circunscrição, mediante Pedido de Restituição de Indébito, nos termos dos arts. 73 a 83 do RPAF/99.

Infração procedente.

Destaco que o patrono do autuado requer que todas as intimações, notificações, decisões e tudo mais que a este Auto Infração se referir, sejam encaminhadas ao patrono do autuado: “Dr. Celso Botelho de Moraes. Al. Santos, 1940 8º andar – Cerqueira Cesar - São Paulo – SP. CEP – 01418-200”.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os pagamentos efetuados”.

Cientificado do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 242 a 371), onde historia o lançamento, e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Inicialmente, informa que a empresa BRF – BRASIL FOODS S/A, cujos dados cadastrais indica, sucedeu, por incorporação, à PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.

A título de preliminar diz que a Decisão recorrida determina o pagamento de R\$ 504.735,78, que é o total do Auto de Infração sem a dedução dos pagamentos já efetuados e reconhecidos no próprio acórdão na fl. 04, razão pela qual, neste ponto, contém erro material que deverá ser de plano, reformado.

Quanto ao mérito, indica que em relação à infração 1, o Agente Fiscal questiona a apropriação de créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias que supõem serem de uso e consumo, de forma que, segundo a sua interpretação da legislação fiscal, não podem gerar créditos de ICMS. Todavia, os valores registrados na escrita fiscal decorrem de creditamento permitido pela legislação, já que estão relacionados a aquisições de mercadorias diretamente vinculadas à atividade da empresa, sendo necessárias e fundamentais para a sua operação.

Alega que como é cediço, a Lei Complementar nº 87/96 é a norma que traça as regras gerais de incidência do ICMS. O art. 20 desta lei (transcrito) dispõe que o débito de ICMS apurado pode ser compensado com o valor do imposto oriundo da etapa anterior em relação a operações que estejam relacionadas a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento e prevê em seu § 1º, de forma expressa e exaustiva, as restrições ao creditamento.

Aduz que o artigo citado estabelece como regra a possibilidade de creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores, dando cumprimento ao princípio da não cumulatividade estabelecido na Constituição Federal.

Entende que a Lei Complementar nº 87/96 possibilita o creditamento em relação a todas as aquisições de mercadorias que estão diretamente vinculadas à atividade da empresa (mesmo que não sejam diretamente consumidas no processo industrial ou integrem o produto final), diferentemente do que prevalecia no Convênio ICMS 66/88, que apenas autorizava a apropriação de créditos nos casos em que as mercadorias fossem diretamente incorporadas ou consumidas no processo industrial ou integrassem o produto final.

Este entendimento foi recentemente confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do RESP 1.175.166, oportunidade em que restou assentado que o creditamento do ICMS previsto na Lei Complementar nº 87/96 abrange toda e qualquer aquisição de materiais que são “*efetivamente aplicados e consumidos na atividade-fim da contribuinte (...) ainda que não integrem o produto final*”, transcrevendo teor do mesmo.

Discorre sobre materiais de uso e consumo para entender que são aqueles destinados a finalidades alheias à atividade fim da empresa, o que não acontece no caso em tela e que os materiais em questão são utilizados/destinados à atividade fim do estabelecimento. Eles inclusive se desgastam de forma diretamente relacionada à atividade (nos termos do art. 20, §1º, da Lei Complementar nº 87/96), e são indispensáveis à consecução de seu objetivo, não podendo, conseqüentemente, serem classificados como de uso e consumo.

Aponta que na Decisão Normativa CAT nº 1/2001 (transcrita), o Estado de São Paulo dirimiu as dúvidas dos contribuintes do ICMS daquele Estado, esclarecendo a possibilidade de apropriação de créditos do ICMS sobre a aquisição de insumos.

Posiciona-se no sentido de que não é razoável que Fiscos Estaduais submetidos às mesmas regras de ICMS (Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/96) possuam entendimentos diametralmente opostos no que tange ao creditamento de ICMS tendo em vista o conceito e abrangência do termo insumo.

A aplicação de entendimentos diferenciados acabaria por prestigiar o desenvolvimento da atividade empresarial e a geração de empregos em determinadas regiões, sobretudo considerando que o custo tributário é um fator relevante na gestão das empresas.

Ademais, destaca o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, igualmente transcrito, para concluir que neste contexto, vale reprimir que o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 vincula o direito ao creditamento apenas ao fato de que as mercadorias não sejam alheias à atividade do estabelecimento, deixando claro, portanto, a amplitude de que "tudo aquilo que se relacionar à atividade fim" confere direito ao crédito, posto que fundamental à atividade produtiva.

Menciona o fato do estatuto social do recorrente, prever que o objeto social da Companhia consta a *“industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia a frio como suporte e distribuição”*.

Passa, a seguir, a discorrer sobre cada um dos produtos cujo crédito foi glosado, para afirmar que diferentemente do que consta na descrição da infração, as aquisições de combustíveis foram de óleo diesel, portanto aplicados em veículos de transporte de mercadorias, e não em veículos de supervisores de vendas, pois, como é sabido, no Brasil não se permite a utilização de óleo diesel em automóveis.

Indica que aplica o óleo diesel adquirido no transporte de mercadorias, conforme expressamente se comprova do confronto dos dados constantes do relatório fiscal em face aos documentos que apenas, que constam naquele e, expressamente o produto adquirido neles constantes é óleo diesel.

Esclarece as características do transporte de mercadorias do recorrente, que é efetuado por terceiros prestadores do serviço de transporte que estabelecem uma relação contratual com o recorrente que se responsabiliza pela aquisição do combustível que será utilizado para o transporte de suas mercadorias pelos terceiros contratados para a prestação do serviço de transporte, sendo que o combustível não é utilizado pelos contratados conforme sua liberalidade, mas através de um controle vinculado aos trajetos que serão percorridos na execução do transporte das mercadorias. Por outro lado, o valor pago pela prestação do serviço de transporte é reduzido, pois corresponde ao valor do frete líquido do combustível necessário, e que o transporte de mercadorias do recorrente poderia ser feito por conta própria.

Considera que os serviços de transporte e o óleo diesel correspondente são necessários para o desenvolvimento da atividade do recorrente, caracterizando-se eminentemente como insumos de sua atividade (comercialização/exportação), se apropriou de créditos de ICMS sobre o transporte (frete) e o óleo diesel, nos termos permitidos pela legislação do ICMS.

Aduz que o óleo diesel em questão é utilizado para a viabilização da atividade fim da empresa, que se concretiza com o processo de comercialização de suas mercadorias. Não há que se falar em material de uso e consumo, como pretende a autoridade fiscal, pelo simples fato de que o óleo diesel não se integra ao produto final fabricado pelo recorrente.

Diz que o fato do combustível não integrar o produto final é irrelevante para a existência do direito ao crédito do recorrente, conforme demonstrado anteriormente. Cuida-se de exigência que apenas fazia sentido quando da vigência do Convênio ICM 66/88, o qual não se aplica ao caso desde o advento da Lei Complementar n. 87/96, que por sua vez veda a apropriação de crédito caso a mercadoria seja alheia à atividade da empresa.

Ora, se o recorrente adquire o óleo diesel que será usado no abastecimento dos veículos de transporte de terceiros por ela contratados, e, a partir daí, as mercadorias industrializadas/comercializadas são transportadas ao seu destino, o que se viabiliza é a persecução dos fins empresariais do recorrente, não havendo óbice à apropriação do crédito relativo ao óleo diesel adquirido.

Em última análise, tem-se que o óleo diesel constitui insumo, pois diretamente empregado no ciclo de comercialização das mercadorias, estando, de forma intrínseca, vinculado à atividade que impulsiona seu objetivo final de comercialização dos produtos fabricados.

Transcreve doutrina que entende amparar seu raciocínio.

Contradita a argumentação de que a Resolução Normativa n. 58/2008 vedaria a apropriação dos créditos de ICMS em questão. Conforme se extrai da ementa da referida Resolução Normativa, seu âmbito está adstrito “ao ICMS relativo ao combustível utilizado no transporte com veículos próprios (...)”.

Trata-se de hipótese diversa do que se discute na presente Impugnação, pois, nos termos do que fora anteriormente exposto, os veículos utilizados para o transporte de mercadorias não são próprios, mas de propriedade de terceiros contratados para a prestação do serviço de transporte.

Outro aspecto relevante que se apresenta no caso em tela é o fato de que, caso o valor do óleo diesel tivesse integrado o valor pago pela prestação do serviço de transporte, ou seja, caso tivesse contratado o transporte de "tanque cheio" e não de "tanque vazio", não haveria qualquer questionamento. Note-se, não há qualquer questionamento acerca da legitimidade de apropriação de créditos sobre os serviços de transporte prestados.

Por tais razões, e em respeito ao princípio da não cumulatividade, consagrado no art. 155, § 20, II, da Constituição Federal e no art. 20 da Lei Complementar n. 87/96, a apropriação do crédito de ICMS incidente sobre as aquisições de óleo diesel nas operações objeto da presente autuação não pode ser obstada pela Fazenda Estadual, razão pela qual, neste ponto, deve ser julgada improcedente.

A seguir, defende ponto de vista de que embora o estabelecimento seja classificado como “atacadista”, de fato o mesmo é equiparado a estabelecimento industrial, diante de que a industrialização dos produtos comercializados pelo recorrente envolve não só a transformação da matéria-prima, mas também a conservação e armazenamento do produto, razão pela qual se apresenta legítimo o direito a crédito da mesma sobre todos os insumos para os quais se admite o crédito na indústria, com fulcro nos artigos 33, II, “b” da Lei Complementar n.º 87/96.

Cita e transcreve legislação, especialmente as Leis n.ºs 7.710/00, 4.502/1964, bem como o Decreto n.º 7.212/2010 (Regulamento do IPI), que entende amparar o seu pleito recursal.

Quanto à infração 2, informa, inicialmente, que do valor original de R\$ 248.550,02, do qual foi considerado incontroverso o montante de R\$ 47.198,54, restando o saldo impugnado de R\$ 201.351,48.

Alega que remeteu mercadoria para armazenagem na Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda, consignando o CFOP 5.905, com destaque do ICMS, registradas no livro Registro de Saídas com débito do ICMS conforme consta da relação das Notas Fiscais CFOP 5.905 acostada aos autos.

A Conseil emitiu as Notas Fiscais de retorno de armazenagem sem destaque do ICMS. Contudo, o recorrente lançou as Notas Fiscais de retorno, na ocasião da entrada, com imputação do crédito do ICMS, sendo parte com CFOP 1.907 e parte com CFOP 1.949. O agente fiscal considerou indevido o crédito porque o ICMS não está destacado nas Notas Fiscais de retorno.

Frisa que, nesse caso, resta claro que houve destaque/débito do ICMS nas remessas para armazenagem na CONSEIL.

Verifica que, do histórico completo das operações desta natureza, desde seu início, conforme se infere do demonstrativo que elabora até o final do período de apuração de 2009 o saldo é nulo/zero, tanto ao Contribuinte quanto à Fazenda, haja vista o pagamento efetuado da parte que entendeu ser devida.

Assevera que nenhum dano sofreu o erário, ao contrário, até mesmo havia se beneficiado em relação às operações do recorrente, haja vista que, até o final do período de apuração do ano de 2008, o contribuinte houvera lançado a débito o valor de R\$ 201.351,48 acima do valor lançado a crédito, situação esta que se anulou no ano de 2009 com o encontro de contas retro mencionado.

Desta forma é absolutamente insubsistente o lançamento do ICMS sobre as aludidas operações, configurando um verdadeiro confisco por parte da Fazenda do Estado da Bahia.

Não bastassem as razões acima demonstradas, outras existem que também invalidam a exação fiscal.

Cita que a apropriação de créditos do ICMS, por seus valores integrais, decorrentes de entradas de retorno/retorno simbólico de mercadorias remetidas por armazém geral, e que não está mencionado na peça de lançamento que as mesmas mercadorias, quando da remessa, tiveram o destaque do ICMS, este resultante da aplicação da alíquota incidente sobre a respectiva base de cálculo e, fato também não mencionado, que os aludidos valores foram lançados a débito na escrita fiscal do recorrente, assim como considerados a débito na apuração do ICMS devido nos respectivos períodos de apuração.

A aludida tributação da operação de remessa pode ser adequadamente verificada através da análise das respectivas NFs de saída relacionadas na planilha que anexa, entendendo conclusivo, portanto, que a operação anterior efetivamente foi onerada pelo ICMS

Entende que é legítimo o crédito integral do ICMS incidente sobre as operações aqui em análise, haja vista que o direito ao crédito do ICMS decorre do Princípio da Não Cumulatividade inserto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, transcrito, observando que não existe qualquer limitação quanto à referida compensação, ou seja, de acordo com a Carta Magna, todo o ICMS pago nas operações anteriores pode ser objeto de crédito, independentemente de qualquer outra condição. Não havendo qualquer restrição quanto ao crédito do ICMS na Constituição Federal, é defeso à lei ordinária fazê-lo.

Observa restar claro que os contribuintes têm sempre o direito a abater do imposto por eles devido o montante pago nas etapas anteriores. Tal direito está, evidentemente, condicionado a que o produto final seja tributado.

Cita e transcreve, mais uma vez, ensinamentos doutrinários que suportam seu entendimento, bem como Decisão dos Tribunais de Justiça dos Estados de São Paulo e Minas Gerais.

Argumenta que o princípio constitucional da não-cumulatividade, destaca-se, na devida exegese da referida lei complementar, a possibilidade do creditamento global e irrestrito do imposto cobrado nas operações anteriores, para ser abatido nas operações posteriores através das quais gerará a ocorrência de débitos.

Frisa que, para a Administração Pública, a constitucionalidade das leis deve ser presumida e apenas quando pacífica a jurisprudência, consolidada pelo STF, será merecida consideração da esfera administrativa, sendo que o Estado tem o Poder-Dever de exercitar sua função estatal.

Destaca, de igual forma, o teor do artigo 110 do Código Tributário Nacional, para posicionar-se de que é manifestamente indevida a glosa dos créditos apropriados integralmente em relação ao retorno simbólico de mercadorias remetidas por armazém geral, sob pena de incidir em flagrante ofensa a princípio constitucional consagrado pela doutrina e pacífica jurisprudência administrativa e judicial. Entendimento diverso consistiria, ainda, em ato ilegal, posto que contrário à Lei Complementar nº 87/96.

Finalmente, aborda duas questões: a impossibilidade de responder via penalidade pela empresa sucedida, e a confiscatoriedade da multa aplicada, trazendo não somente o seu posicionamento quanto a tais assuntos, mas embasado em decisões administrativas e judiciais relativos aos temas.

Conclui que em razão de total afinidade com os preceitos do artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal e nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, o Auto de Infração deverá, por estas razões, também, ser integralmente cancelado.

Parecer de PGE/PROFIS de fls. 904 a 908, após sintetizar o lançamento, observa que as razões recursais demonstram a ausência de argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do

Acórdão recorrido, em função das imputações fiscais se apresentarem claras, tipificadas e alicerçadas na legislação estadual.

Salienta que as alegações versando sobre a constitucionalidade da legislação tributária estadual não poderão ser apreciadas por este órgão, em face do artigo 167, inciso II, do RPAF/99.

Observa que da análise dos autos, constata que o sujeito passivo tem como atividade principal o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, inclusive com adesão ao Termo de Acordo Atacadista, razão pela qual não poderá ser considerado industrial, e que as mercadorias autuadas não foram consumidas e nem integram o produto final ou serviço, na condição de elemento indispensável ou necessário à produção, composição ou prestação, pelo fato do sujeito passivo não se caracterizar como prestador de serviços de transportes e sim, conforme anteriormente afirmado, atacadista de alimentos, e que a utilização de créditos fiscais relativos às aquisições de materiais de uso e consumo tem amparo legal somente a partir de 01 de janeiro de 2020, em consonância com o artigo 33, inciso I da Lei Complementar 87/96.

Registra que o recorrente acosta aos autos o contrato de “ticket car”, cujo objeto reside na prestação de serviço de controle de frota, com utilização de cartão, para aquisição de bens de consumo e serviços em estabelecimentos previamente indicados pela empresa, o que comprovaria que a compra de combustíveis não é realizada diretamente pela mesma, e sim, por terceiros prestadores de serviço, motivo pelo qual resta prejudicada a alegação recursal de que a aquisição de combustível engloba parte do custo para entrega das mercadorias vendidas, pelo que é forçoso concluir pela ilegitimidade dos créditos fiscais.

Quanto à infração 2, as provas materiais dos autos comprovam a utilização de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado no documento fiscal, oriundo do retorno de mercadorias anteriormente encaminhadas para depósito fechado.

Destaca que a justificativa alusiva à existência de crédito em relação ao retorno das mercadorias não possui o condão de legitimar os créditos fiscais, cabendo ao sujeito passivo requerer perante a autoridade fazendária competente, a restituição decorrente de destaque e pagamento indevido do ICMS no momento das remessas para depósito.

Acrescenta que a Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal não padece de erro material provocado pela falta de dedução dos valores objeto do pagamento, vez que a sua Decisão determina a homologação dos valores recolhidos aos cofres públicos, pelo órgão competente.

Indica que as multas exigidas no presente lançamento encontram-se contempladas no artigo 42, incisos II e VII, da Lei nº 7.014/96, não havendo como se contrariar seu caráter legal e legítimo, sendo prudente afirmar que o princípio constitucional que veda a criação de tributos com efeitos confiscatórios não alcança as multas fiscais, as quais possuem natureza educadora e sancionadora, o que as torna diferente dos tributos.

Por último, aborda que em relação ao pedido de exclusão da responsabilidade pelas multas, comunga do entendimento de que a empresa sucessora assume todas as obrigações tributárias, em consonância com o disposto no artigo 132 do CTN, sendo cabível ressaltar que a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Menciona e transcreve entendimento do STJ, no sentido de impor à empresa sucessora a responsabilidade tributária pelos débitos tributários da sucedida, se incluindo as multas, punitivas e moratórias, constituídas ou por serem constituídas, acorde Decisão do Ministro Castro Meira, na apreciação do Recurso Especial 959389/RS.

Frisa que o lançamento se deu contra a empresa Perdigão Agroindustrial S.A. em face da ausência de baixa no sistema cadastral de contribuintes do Estado da Bahia.

Por tais razões opina pelo conhecimento, todavia, Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

VOTO

Iniciarei o voto, através da apreciação da preliminar argüida pelo recorrente, segundo a qual a Decisão recorrida determina o pagamento do total do Auto de Infração sem a dedução dos pagamentos já efetuados e reconhecidos no próprio Acórdão na fls. 04, motivo pelo qual, entende que o mesmo contém erro material que deverá ser de plano, reformado.

Em verdade, incorre o recorrente em equívoco, vez que, em momento algum da Decisão, a primeira instância desconhecer os pagamentos realizados pela mesma frente às diversas infrações constantes no lançamento, tanto é assim que a Decisão recomenda, na sua resolução, a homologação dos recolhimentos já efetuados pela empresa, os quais, de imediato são apropriados pelo sistema de controle de crédito tributário da Secretaria da Fazenda (SIGAT), reduzindo o valor devido no lançamento, e indicando remanescer apenas a parte impugnada.

Desta forma, não posso acatar tal argüição, não havendo que se falar em erro material, vez que inexistente.

Quanto ao mérito, no tocante à primeira infração, o móvel da discussão é a possibilidade de utilização de crédito fiscal relativo a aquisições de materiais de uso e consumo, por parte do recorrente, combustíveis e lubrificantes, especialmente “óleo diesel”.

Inicialmente, é importante se diferenciar a situação de aquisição de mercadorias para uso e consumo final do próprio estabelecimento, na condição de consumidor final, na qual é vedado o crédito de ICMS, da situação de aquisição de mercadoria (doutrinariamente denominadas de insumos) para utilização em processo industrial ou prestacional de serviços, situação esta na qual é assegurado o crédito de ICMS, salvo quando a saída posterior apresentar-se isenta ou não-tributada.

Na primeira, aquisição para consumo próprio, é vedado o direito a crédito de ICMS, por não se tratar de mercadoria que vá integrar eventual cadeia econômica, visto que se trata de contribuinte adquirindo mercadorias na condição de consumidor final; na segunda, aquisição para utilização na atividade econômica, é assegurado o direito de crédito de ICMS, já que a mercadoria encontra-se inserida dentro da mesma cadeia econômica, que, abrangendo a aquisição, continua quando da saída de mercadorias ou prestação do serviço.

No caso em exame, temos típico enquadramento na primeira hipótese.

O disposto no artigo 33, inciso I, da Lei Complementar 87/1996 assim prevê, já com a redação contida na LC nº 138, de 2010:

“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;”

O artigo 20 supra mencionado, diz respeito ao direito assegurado ao sujeito passivo de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Isso significa dizer que embora possível, o direito a crédito em tal situação somente terá início a partir de 1º de janeiro de 2020, sendo que antes desta data, não pode ser admitido.

A legislação estadual vigente à época dos fatos geradores, assim prescrevia no RICMS/97:

“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:

(...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”

Isso nos permite afirmar que não se enquadrando os produtos abarcados na autuação como destinados à comercialização, matéria-prima ou produto intermediário, fica caracterizado que os mesmos constituem material de uso e consumo, cujo crédito fiscal é vedado nos termos do artigo do RICMS/BA acima transcrito, com relação ao período de aquisição só estava autorizado a partir de 01 de janeiro de 2020. Portanto, caracterizada como indevida a utilização do crédito fiscal tal como realizada.

Em sua súplica recursal, a empresa alega que na Decisão Normativa CAT nº 1/2001, o Estado de São Paulo dirimiu as dúvidas dos contribuintes do ICMS daquele Estado, esclarecendo a possibilidade de apropriação de créditos do ICMS sobre a aquisição de insumos. Vale salientar que, diante do caráter do ICMS, e a própria previsão constitucional inserta na da Carta Magna, o princípio da territorialidade há de ser preservado, em nome da legalidade, razão pela qual tal instrumento somente pode ser aplicado aos contribuintes estabelecidos e localizados no estado de São Paulo, sem qualquer possibilidade do mesmo vir a produzir qualquer efeito frente a contribuintes estabelecidos em outras unidades da Federação.

Ainda em relação à mencionada Decisão Normativa CAT-1/2001, e invocada a seu favor pelo recorrente, entendo que, diante de tal instrumento não se adequar ao preceituado na Lei Complementar nº 87/96, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela lei complementar do ICMS, sequer extrapolar.

Quanto ao contrato existente entre a empresa autuada e a empresa Ticket Serviços S.A. o qual se obriga a fornecer cartão para controle de frotas, não vem a se constituir em prova robusta das alegações recursais de que abastece os veículos que contrata para a prestação de serviço de transporte, pois tal modalidade, em geral, é utilizada para fornecimento e controle de veículos da própria empresa, ou seus funcionários, inclusive estando prevista na legislação pertinente, estranha àquela do ICMS benefícios fiscais.

Como bem pontuou a PGE/PROFIS em seu opinativo, o objeto do mesmo, descrito na sua cláusula 2ª, “do objeto”, reza apenas “a prestação de serviços de controle de frota, através do sistema Ticket Car, com utilização dos cartão ‘Ticket Car’ para aquisição de bens de consumo e serviços nos estabelecimentos, previamente indicados pela empresa e credenciados pela Ticket”. (sic)

Melhor sorte teria o recorrente se acostasse os contratos celebrados entre ela e aqueles que ela contrata para a prestação do serviço de transporte, onde existisse a cláusula específica criando obrigação do recorrente em abastecer os veículos da contratada por esta, ou outra modalidade, bem como os comprovantes de abastecimento de óleo diesel pelos veículos de contratados para a realização do serviço de transporte, o que não ocorreu.

Além disso, não há qualquer prova no processo da utilização efetiva de tal sistema no abastecimento de veículos que prestam serviço de transporte para a empresa.

Por tal motivo, a simples existência e menção do mesmo não se constitui, repito, a devida e necessária prova contundente de que necessitaria o recorrente para de forma efetiva comprovar as alegações postas. Dessa forma, aplica-se a regra contida no artigo 142 do RPAF/99, o qual afirma que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte

contrária, e 143 do mesmo diploma, o qual prevê que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Mais a mais, deveria o recorrente trazer ao processo a devida e necessária prova que afirma possuir de que, de forma efetiva, tais produtos foram utilizados de acordo com a sua argumentação, o que não o fez, embora tivesse a devida oportunidade.

Não se discute aqui, como pretende induzir o recorrente, ao abordar o teor do artigo 20 da LC a negação ao instituto da não cumulatividade, quer por ser esta determinação constitucional, quer pelo fato de não este o fulcro do lançamento. Da mesma forma, não adentrarei na discussão acerca de crédito financeiro ou crédito físico, muito embora, o recorrente pelas colocações feitas, deixe bastante claro que pretende a adoção da não cumulatividade absoluta do crédito financeiro. Todavia, repito, trata-se de discussão alheia ao objeto do Auto de Infração.

O sistema constitucional do ICMS adota como critério principal e predominante o regime do crédito físico, sendo complementado pela legislação complementar, pelo crédito financeiro, o qual se apresenta como aquele com natureza de benefício legal, sendo a restrição ao uso do crédito financeiro perfeitamente constitucional, muito embora este órgão não possa por imposição normativa, adentrar em tal discussão. Impende afirmar que o uso do crédito financeiro de forma ampla e irrestrita como pretendem alguns, tem o condão de provocar um efeito negativo na arrecadação tributária dos estados-membros, violando, assim, o pacto federativo constitucionalmente previsto.

Isso não significa dizer que se está a negar o uso do crédito. Apenas, diante de impedimento de caráter legal, e não estando comprovado nos autos que de forma efetiva os combustíveis e lubrificantes não se constituem em materiais de uso e consumo da empresa, indispensáveis para a sua atividade, mantém-se a glosa do crédito fiscal apropriado indevidamente.

A propósito, diante da argumentação recursal de que sendo equiparada a estabelecimento industrial teria direito ao uso do crédito fiscal, menciono o voto condutor do Acórdão CJP 0384-12/11 relativo a processo onde se discute matéria de mesma natureza, na qual a empresa autuada utilizou-se da mesma argumentação ora posta.

Naquela ocasião, o ilustre Relator, Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel assim se posicionou:

“Em síntese, o recorrente alega que o combustível utilizado (diesel marítimo e suas variantes) são insumos da atividade desenvolvida pela empresa e, o direito ao crédito de ICMS é legal, não podendo ser a ela negado. Além disso, diz que o tratamento fiscal adotado pelo recorrente, relativo à aquisição e lançamento em livros fiscais próprios de bens de ativo fixo, materiais de uso e consumo e insumos, está fixado no Regime Especial. A fiscalização defende que tais mercadorias são material de uso e consumo, sendo vedado o direito ao crédito.

Ao meu ver, entendo que a JF fez uma análise acertada, abordando todos os aspectos da infração cometida, como também rechaçando todos os argumentos defensivos e concluído, acertadamente, pela procedência do Auto de Infração.”

E continua o voto:

“Já no que tange as regras gerais dispostas na legislação do ICMS, também não há respaldo legal os procedimentos e entendimentos adotados pela empresa. Ficou claro que a atividade principal do consórcio é a extração de petróleo e gás do bloco BCAM-40. A complexidade na realização desta finalidade é notória, porém, não vislumbro que o combustível utilizado nos rebocadores possa ser considerado insumo, mas bem de uso e consumo.

Por seu turno, aponto que não houve comprovação de que parte do combustível fora utilizado nas operações de máquinas e equipamentos de perfuração, geradores de energia elétrica para acionamento do maquinário e iluminação a bordo das plataformas.

Primeiramente ressalto que o ônus da prova é de quem alega, conforme princípio basilar do direito processual.

Desta forma, mesmo entendendo que em certas situações, como na utilização do combustível na operação de máquinas e equipamento para a perfuração e extração do petróleo e gás, haveria o direito ao crédito fiscal do ICMS, conforme art. 93, I, 'd' e 'e' do RICMS, a seguir colacionados, entendo que a parte não logrou êxito

demonstrar que efetivamente utilizou as mercadorias como produto intermediário consumido no processo de extração.

(...)

Deste modo, por entender que não houve comprovação de que as mercadorias eram insumos, mas sim de uso e consumo da empresa, corroboro com o posicionamento da 4ª JF no que tange a impossibilidade de creditamento de ICMS na época dos fatos, por força do art. 93, V, 'b' do RICMS c/c o art. 33, I da LC 87/96".

Por tais razões, quanto a esta infração, a Decisão de piso há de ser mantida.

Quanto à infração 2, diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, fazendo referência ao crédito indevido de ICMS oriundo de retorno de mercadorias anteriormente encaminhadas para depósito fechado/armazém geral neste Estado, e ao fato das notas fiscais emitidas e registradas no livro de Entradas de 2009 não contêm, em seu corpo, nenhum destaque de ICMS, o que configura o uso irregular dos valores lançados, conforme comprovado na documentação anexada ao presente processo. Indica que as notas fiscais de retorno de mercadorias foram emitidas pela empresa Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.

O recorrente informa que do valor original de R\$ 248.550,02, resta o valor a ser discutido de R\$ 201.351,48, diante de seu reconhecimento do valor da diferença.

As remessas para depósito ou armazém geral a rigor não se submetem à tributação, consoante regra insculpida no artigo 6º, inciso VI, do RICMS/97 então vigente, segundo o qual o ICMS não incide: a) nas remessas com destino a armazém geral ou frigorífico situados neste Estado, para depósito em nome do remetente; b) com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado; c) dos estabelecimentos referidos nas alíneas anteriores, em retorno ao estabelecimento depositante.

Tendo havido, conforme afirmação recursal destaque do ICMS, resultante da aplicação da alíquota incidente sobre a respectiva base de cálculo e o fato de que os aludidos valores foram lançados a débito na escrita fiscal do recorrente, assim como considerados a débito na apuração do ICMS devido nos respectivos períodos de apuração, deveria ter agido o recorrente de acordo com a legislação, em especial o artigo 73 RPAF/99, segundo o qual serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.

E, seguramente, a medida adotada pelo recorrente não foi a melhor, nem a mais indicada, pois além de ser contrária à norma legal, criou o problema que resultou na autuação ora discutida., ainda mais se considerarmos que a empresa onde as mercadorias estavam armazenadas, ao retorná-las para o recorrente, não ofereceu a operação a tributação, agindo de forma legal e correta como deveria fazê-lo, e a empresa recorrente, ao seu talante, simplesmente usou um crédito fiscal que não se encontrava destacado nos documentos fiscais emitidos.

Não pode alegar o recorrente que tal providência (pedido de restituição) implicaria em prejuízo para a mesma, até pelo fato do artigo 78 do mesmo diploma legal, prever que tratando-se de valores relativos ao ICMS (como de fato era), uma vez formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, contado da protocolização do pedido, o contribuinte **poderá creditar-se**, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido (grifei).

Ou seja: a recuperação do imposto lançado indevidamente seria perfeitamente possível, bastando apenas ter o recorrente obedecido ao comando legal, o que não o fez, preferindo uma solução que não foi a melhor.

Por tais razões, entendo que esta infração deva ser mantida, tal como lançada.

Ressalto, porém, que o recorrente poderá em sede de controle da legalidade, carrear os meios pelos quais comprove que os débitos ocorridos nas operações, foram totalmente abatidos pelos créditos glosados.

Quanto ao argumento recursal de que, em função da sucessão ocorrida na empresa autuada não poderia responder pelos débitos da sucedida, vemos que a responsabilidade tributária caracteriza-se pelo fato de que uma terceira pessoa que não seja contribuinte, ou seja, que a princípio não teria qualquer relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação principal, fica obrigada, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação, por força de determinação legal.

A despeito de não ter relação íntima com a conduta descrita na norma tributária impositiva da obrigação principal, para ser responsável é necessária a existência de vínculo de qualquer natureza entre o sujeito responsável e o fato impositivo, o que significa dizer que a norma legal não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário, de forma aleatória ou indiscriminada, mas somente pessoa que, destarte não tenha relação direta e pessoal, possua algum tipo de vínculo com a pessoa do contribuinte de direito ou a situação descrita como fato gerador da obrigação.

A lei determina que é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão. Vale salientar que o artigo 129 do CTN, esclarece ser relevante para a sucessão a data da ocorrência do fato impositivo que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão.

O mesmo dispositivo enumera quem são os responsáveis tributários por sucessão:

(...)

"A pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do respectivo ato pela pessoa jurídica fusionada, transformada ou incorporada".

Tal dispositivo (CTN) estipula, ainda, algumas situações quanto à responsabilidade por sucessão do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Com o advento da Lei Complementar n.º 118/05, que alterou o CTN, a sucessão não se aplica nos casos em que a aquisição seja resultado de alienação judicial de processo de falência ou recuperação judicial, salvo se o adquirente for sócio da sociedade empresária falida ou em recuperação judicial, parente em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim do devedor falido ou em recuperação judicial ou de seu sócio, ou ainda se identificado como agente do devedor visando fraudar a sucessão tributária, o que diga-se, não é o caso do recorrente, vez que a sucessão se deu por incorporação, situação lícita e prevista na própria legislação empresarial.

Outro ponto importante é o disposto no art. 123 do CTN que torna ineficaz qualquer convenção entre particulares com a finalidade de alterar a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, não podendo ser oposta contra a Fazenda Pública.

Ao abraçar a sua tese recursal, o recorrente simplesmente desconhece o teor do artigo 129 do CTN, o qual se reporta à expressão "*crédito tributário*", que nada mais é do que o doutrinador Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Malheiros, 2007, página 199, conceitua como (...) "*o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional)*".

Crédito tributário seria, pois, o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o sujeito ativo pode exigir do contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do **tributo** ou da **penalidade pecuniária**, que vem a ser o objeto da relação obrigacional. Reforce-se que a obrigação tributária não é afetada por nenhuma circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou

excluir sua exigibilidade. Ex: o lançamento pode ser nulo por falta de defesa, mas a obrigação tributária respectiva permanece intacta. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

Teria então o conceito de crédito tributário, sentido amplo, abarcando, reitere-se, não somente o tributo, mas de igual forma, a penalidade pecuniária que poderia ser definida como toda multa representada em expressão monetária (dinheiro ou pecúnia), imposta a um infrator, sobre cujo patrimônio incide. Pode ser aplicada, quer como pena acessória, ou isoladamente.

Logo, neste raciocínio, ainda que havendo, como no presente caso, sucessão via incorporação da empresa Perdigão, originalmente o autuado, pela empresa Brazilian Foods S.A. (BR FOODS), esta, na qualidade de incorporadora, assume o ônus, não somente em relação às infrações de natureza tributária cometidas pela incorporada, antes do processo de reorganização societária, como, de igual modo, pela incidência de qualquer penalidade resultante do cumprimento de obrigação tributária, ou lançamento de ofício.

No âmbito deste órgão, tal matéria não mais apresenta qualquer controvérsia de julgamento, ao analisarmos, por exemplo, os Acórdãos CJF nºs 0351-11/11 e 0349-11/11, ambos da Primeira Câmara de Julgamento Fiscal, os quais tiveram como relatores, inclusive, representantes das classes empresariais e CJF 0167-12/11, desta Segunda Câmara de Julgamento Fiscal.

Neste último, a ilustre Relatora, a ilustre Conselheira Mônica Roters, assim se expressou:

“A sucessão, quer seja por incorporação, fusão e cisão, envolve operações societárias no sentido de que uma pessoa jurídica transfere a outra um conjunto de direitos e obrigações, ativos e passivos, de forma tal que, sem que haja solução de continuidade, uma pessoa jurídica prossiga uma atividade até então exercida pela outra.

Assim configurada, uma sucessão negocial implica transferência de responsabilidade de pagamento de tributos (lançados, em vias de lançamento ou a serem lançados), observados, evidentemente, aqueles alcançados pela decadência ou pela prescrição.

Neste sentido o Código Tributário Nacional (CTN), como já firmado anteriormente, em seus artigos 129, 132 e 133 prevê as conseqüências jurídico-tributárias quando da sucessão entre empresas, conforme transcrevo.

(...)

Por outra banda, o mesmo CTN estabelece, salvo disposição em contrário, que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No entanto, a doutrina e jurisprudência pátrias encontram-se divididas no que concerne à transmissibilidade das multas à empresa sucedida. Filio-me, juntamente com a PGE/PROFIS, à corrente de que as multas moratórias ou punitivas integram o passivo da empresa sucedida.

E, nesta linha tem se posicionado o STJ, em diversas decisões, cujas ementas como exemplos abaixo transcrevo e que tem, como colocado pela PGE/PROFIS, a competência, atualmente, de interpretar a norma Federal, no caso o CTN.

(...)

RECURSO ESPECIAL Nº1085071/SP (2008/0187767-4)

Data do Julgamento: 21 de maio de 2009

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. “Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. E devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de

caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento” (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004).

3. Recurso especial provido.”

Com efeito, durante algum tempo a interpretação da matéria no âmbito do STF divergiu do entendimento do STJ. Todavia, diante do fato de ser o direito dinâmico, a jurisprudência não se apresenta como imutável, nem arraigada a interpretações definitivas, ao contrário. Entretanto, as decisões recentes como as aqui trazidas, refletem o pensamento atual sobre o assunto.

E como prova de que sobre a questão não paira mais qualquer sombra de dúvida, no âmbito do Poder Judiciário, muito embora durante um lapso de tempo a matéria tenha gerado algumas controvérsias, inclusive no âmbito dos Tribunais Superiores, hoje não mais existentes, conforme já acima referido, posso citar como exemplo a Decisão constante do REsp 923012/MG, publicado no Diário do Poder Judiciário de 24/06/2010 pelo qual o Superior Tribunal de Justiça, através do Ministro Luís Fux apreciou matéria relativa ao tema, assim decidindo:

”Ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990).

2. “(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra “roupagem institucional”. Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701).”

No corpo de tal Decisão, o ilustre relator pontua que:

“Trata-se de Recurso especial interposto por COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS, sucessora por incorporação de Indústrias Müller de Bebidas Ltda., com fulcro nas alíneas “a”, “b” e “c”, do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TJ/MG, assim ementado:

Apelação. Ação ordinária. Pretensão de não incluir na base de cálculo do ICMS os valores dados em bonificação. Não comprovado que as bonificações foram incondicionais, devem ser incluídos os respectivos valores na base de cálculo. Impõe-se à sucessora a obrigação de pagar as multas impostas à antecessora. Ação improcedente. Sentença mantida.”

Ou seja: tal Decisão versa, especificamente sobre o tema “responsabilidade tributária por sucessão de pessoa jurídica”. Pelo texto, se constata que tal sucessão ocorreu por incorporação, tal como no caso ora examinado.

E prossegue a Decisão, que espanca, de forma definitiva, qualquer dúvida acaso ainda existente a respeito de tal tema:

“No tocante ao segundo ponto suscitado, qual seja, a responsabilidade da sucessora- empresa incorporadora - pela multa aplicada à empresa incorporada, impõe-se o conhecimento do Recurso, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade recursal.

Deveras, a questão não é nova nesta Corte Superior, consoante dessume-se dos seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável.

É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004). Recurso especial provido.

(REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009) **TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIASUCESÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.**

1. Não se conhece do Recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os **créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data"**, que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009)

EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282 DO STF. SUCESSÃO DE EMPRESAS RECONHECIDA PELA CORTE A QUO. REEXAME. SÚMULA 7 DO STJ. MULTA. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA.

(...)

3. Quanto à multa, tem-se que os encargos incidentes sobre o tributo (multa, juros, etc.) integram o passivo patrimonial da empresa sucedida, razão pela qual por eles responde a sucessora. Precedente: (REsp 1017186/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 27/03/2008)

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009)

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SSUCESÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.

1. A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.

2. Recurso especial provido.

(REsp 544.265/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/11/2004, DJ 21/02/2005 p. 110)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

6. Recurso especial provido.

(REsp 745.007/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2005, DJ 27/06/2005 p. 299)

EXECUÇÃO FISCAL - MULTA MORATORIA - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. O SUCESSOR TRIBUTARIO E RESPONSÁVEL PELA MULTA MORATORIA, APLICADA ANTES DA SUCESSÃO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

(REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990 p. 13245)

Com efeito, não é outra a conclusão que desponta de uma interpretação conjunta dos dispositivos legais pertinentes, sitos na Seção II, do Código Tributário Nacional, que versa a Responsabilidade dos Sucessores, in verbis:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

"Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão."

Deveras, conquanto os arts. 132 e 133 do CTN refiram-se tão-somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretados tais dispositivos conjuntamente com o art. 129, chega-se à conclusão de que a regra naqueles insculpada aplica-se também aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição.

Nesse segmento, tem-se que os "créditos tributários" mencionados no aludido art. 129, na ótica do legislador, compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do Codex Tributário, litteris:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

No tocante à arguição de confiscatoriedade da multa aplicada, diante do percentual proposto pelo Autuante, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o *"império da lei"* ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante,*

decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Dessa forma, diante de tais argumentos, e comungando do entendimento externado no Parecer da PGE/PROFIS, e em razão pela qual são pertinentes os demonstrativos elaborados pelo Autuante, os quais não foram contraditados de forma objetiva e robusta pelo recorrente, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, mantendo-se a Decisão de primeiro grau, e tornando-a definitiva no âmbito administrativo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298616.0001/11-6**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$504.735,78**, acrescidos das multas de 60% sobre R\$440.346,22 e 70% sobre R\$64.389,56, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a” e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os pagamentos efetuados.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS