

**PROCESSO** - A. I. Nº - 212995.0011/13-0  
**RECORRENTE** - WAL MART BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0184-01/13  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 19.12.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0461-13/13

**EMENTA:** ICMS. MERCADORIAS EM TRÂNSITO. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. DESTAQUE DO IMPOSTO A MENOS. ERRO QUANTO AO CRÉDITO UTILIZADO. Comprovado que o autuado, situado no Estado da Paraíba, inscrito no Estado da Bahia, na condição de Contribuinte Substituto, aplicou de forma incorreta o crédito fiscal de ICMS, nas operações com medicamentos, previstas no Convênio ICMS 76/94. O Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01.12.2012, dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar 24, de 07.01.75. Para as mercadorias remetidas de central de distribuição de estabelecimento, oriundas do Estado da Paraíba, o Anexo Único do referido decreto prevê o crédito fiscal no percentual de 3% sobre a base de cálculo, em face do crédito presumido de 9% (art. 2º, III do Decreto 23.210/02). Não é competente o órgão julgador para a apreciação de constitucionalidade da legislação estadual (art. 167, I, do RPAF - Decreto nº 7.269/99). Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração, referente à exigência do imposto no valor R\$32.322,95, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte infração: “destaque do ICMS a menor em documento fiscal, devido a erro na determinação da base de cálculo”. Valor do imposto lançado: R\$ 32.322,95. Multa: 60%.

*No campo “Descrição dos Fatos” consta que o contribuinte utilizou o crédito fiscal de 12%, quando é admitido 3%, conforme previsto no anexo único do Decreto 14213/12, tendo em vista a utilização do benefício fiscal relativo ao ICMS “não autorizado pelo CONSEF, portanto em desacordo com as normas da LC nº 24, de 07/75 e cláusula 4ª do Convênio 76/94, conforme memorial de cálculo e danfes anexos”.*

A JJF julgou o Auto de Infração Procedente, em razão do seguinte:

*“A acusação constante do presente Auto de Infração é de “destaque do ICMS a menor em documento fiscal, devido a erro na determinação da base de cálculo”, no valor de R\$ 32.322,95.*

*Preliminarmente, argui o autuado a nulidade do lançamento de ofício por ilegitima para figurar no pôlo passivo da autuação, em face de o destinatário ser o responsável pelo imposto; entende que houve, igualmente, nulidade*

*na exigência, tendo em vista que a conclusão fiscal não é suportada emprovas, em afronta ao art. 142, CTN, aduzindo que o lançamento é dever do Fisco a quem compete apresentar provas.*

*O que se observa, em realidade, é a retenção de ICMS efetuada a menos pelo autuado, nas operações com medicamentos, previstas no Convênio ICMS 76/94, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, estabelecido no Estado da Paraíba, com inscrição no Estado da Bahia na condição de Contribuinte Substituto, relativamente ao imposto das operações subsequentes na Bahia, nos termos do Decreto nº 14.213/12.*

*Não obstante a forma equivocada como o fato foi descrito, não considero que tenha havido cerceamento do direito de defesa, pois o autuado demonstrou ter compreendido o real sentido da autuação fiscal, apresentando razões e aduzindo sobre a acusação fiscal, da forma e com a liberdade que melhor lhe aprouve.*

*Cópias e discriminação das notas fiscais foram acostadas aos autos, fls. 10/497, além do demonstrativo do valor exigido, fl. 06, materializam a exigência. Tais provas contradizem a argumentação defensiva de afronta ao art. 142, CTN, de inversão do ônus de prova e não implica nulidade.*

*A argüição de ilegitimidade passiva não pode ser acatada, visto que nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, conforme estabelece a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 81/93 (normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal).*

*A Bahia e Paraíba são signatários do Convênio ICMS 76/94 e se comprometem na disposição de regras consentâneas ao acordo, nas respectivas legislações, conforme o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96. Por tais razões, a conclusão, por óbvio, é que o autuado é parte legítima para figurar no pólo passivo da relação jurídica em discussão.*

*No caso em exame, a fiscalização do Estado da Bahia baseou-se no Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01.12.2012, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar 24, de 07.01.75. Disposições no mencionado decreto alerta que o crédito fiscal do ICMS relativo a tais entradas somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme consta no seu Anexo Único e que o disposto e aplica ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e antecipação parcial. Para as mercadorias remetidas de central de distribuição de estabelecimento, oriundas do Estado da Paraíba, o Anexo Único do referido decreto prevê o crédito fiscal no percentual de 3% sobre a base de cálculo, em face do crédito presumido de 9% (art. 2º, III do Decreto 23.210/02).*

*A argumentação de defesa de que foi autuado indevidamente, no Posto Fiscal da Bahia, cobrando ICMS em decorrência de vedação ao crédito fiscal que sequer vai utilizar, não pode ser acatada, uma vez os juízos antes esposados e ainda porque o autuado é inscrito no Estado da Bahia com inscrição de substituto tributário e, ao utilizar o crédito a maior de 12%, quando seria 3%, no cálculo do imposto a ser recolhido por substituição tributária, o ICMS que seria recolhido pelo destinatário foi calculado a menos, gerando o presente lançamento.*

*Sublinho que o autuado não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, nem mesmo o fato apurado; os questionamentos recaem sobre princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, sobre a posição, hierarquia ou constitucionalidades das normas ou ainda que Estado da Bahia, ao impor a alíquota de 3% para os seus créditos fiscais, usurpou a competência do Senado Federal, prevista no art. 155, II, § 2º, IV, da Constituição. Quanto às tais alegações, reitero que a autuação em debate buscou fundamentação na legislação do ICMS, nos Convênio que regem a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos e, em particular, no Decreto Estadual nº 14.213/12; Observo, outrossim, que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*No que diz respeito às decisões jurisprudência argüidas pelo autuado acerca da garantia do direito ao crédito e da chamada “guerra fiscal”, entendo que ainda não estão consolidadas, nem vinculam, em relação à matéria tratada neste PAF.*

*Com relação à multa de 60%, considerada confiscatória, saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a legalmente prevista para a irregularidade apurada (art. 42, II, “f”, da Lei 7.014/96). Quanto ao pedido do defendente para a exclusão, ou, no mínimo, redução da multa aplicada, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é afeta à Câmara Superior deste CONSEF, acorde o art. 159, do RPAF/99.*

*Concluo pela procedência do presente Auto de Infração, haja vista que o autuado, na condição de remetente e contribuinte substituto, aplicou incorretamente o crédito fiscal na apuração do imposto devido por substituição tributária.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso voluntário às fls. 607 a 625, reiterando a mesma argumentação já apresentada em sede de defesa, quais sejam:

Preliminamente, que o Auto de Infração é nulo em razão da ilegitimidade passiva, porque o responsável pelo imposto é o destinatário das mercadorias, e não o remetente. Ademais, aduz que a conclusão fiscal não é suportada em provas, o que causa nulidade dos autos por afronta ao art. 142, CTN.

No mérito, diz que o Auto de Infração é improcedente por vedar a utilização de crédito do imposto destacado nas Notas Fiscais de aquisição, quando a empresa tem direito ao crédito fiscal. Diz que é competência do Senado Federal, prevista no art. 155, II, § 2º, IV, da Constituição, fixar percentuais diferentes das alíquotas interestaduais para fins de aproveitamento do crédito fiscal.

Observa que as alíquotas interestaduais fixadas pelo Senado Federal são de 7% nas operações interestaduais entre o Sudeste e o Sul em direção ao Nordeste, Norte e Centro-Oeste, e de 12% nas outras operações interestaduais; tais alíquotas correspondem aos valores dos créditos fiscais que podem ser utilizados pelo recorrente, de modo que, quando o Decreto 14.213/12 limita o crédito fiscal nas operações interestaduais destinadas à Bahia em apenas 3%, é o mesmo que indiretamente impõe uma alíquota interestadual de 3%, atropelando a competência do Senado.

Transcreve jurisprudência do STF e STJ acerca da garantia do direito ao crédito. Pontua que a “guerra fiscal” é uma guerra entre as unidades da Federação e o contribuinte, que não é ator nessa guerra, não pode por ela ser atingido, devendo o crédito do ICMS a que tem direito corresponder ao imposto incidente na operação anterior, o que é diferente do imposto pago na operação anterior, conforme já decidiu o STF.

Argumenta que ao vedar o crédito nas operações interestaduais, o Estado da Bahia termina por instituir verdadeira barreira alfandegária (art. 150, inciso V, CF 88), a diferença tributária entre bens e serviços, tendo em vista sua procedência (art. 152, CF 88). Discorre sobre o caráter confiscatório da multa de 60% (art. 150, inciso IV, CF 88). Pede que seja levado em consideração o benefício da dúvida do art. 112, CTN.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração, ou, no mérito, sua improcedência, ou ainda, em sendo mantido o lançamento, que a multa seja excluída ou reduzida.

Não houve Parecer da PGE/PROFIS, diante do limite da alcada previsto no art. 136 do RPAF.

## VOTO

O PAF ora em análise gira em torno da aplicação do Decreto nº. 14.213/12, que veda ao contribuinte adquirente estabelecido no Estado da Bahia a utilização do total de crédito destacado na Nota Fiscal relativamente às mercadorias contempladas com benefício fiscal não autorizado por convênio ou protocolo, permitindo apenas o creditamento em percentual indicado no seu Anexo único.

Quanto à preliminar de nulidade da autuação por ilegitimidade passiva, comungo do mesmo entendimento já apresentado pela JJF, no sentido de que a acusação fiscal contém equívocos na redação da infração, pois o correto seria imputar a retenção de ICMS efetuada a menor pelo recorrente, nas operações com medicamentos, previstas no Convênio ICMS 76/94, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, estabelecido no Estado da Paraíba, com inscrição no

Estado da Bahia na condição de Contribuinte Substituto, relativamente ao imposto das operações subsequentes na Bahia, nos termos do Decreto nº 14.213/12.

Apesar do equívoco na imputação, a descrição dos fatos e a própria fundamentação legal esclarecem o verdadeiro sentido da exigência fiscal. Além disso, as imperfeições no ato de lançamento não chegaram a prejudicar o direito de defesa do contribuinte, que efetivamente compreendeu a acusação e dela se defendeu sem qualquer dificuldade.

Assim, não há dúvidas de que a imputação deve ser suportada pelo recorrente, que é contribuinte inscrito no Estado da Bahia na qualidade de substituto tributário e, como tal, está sendo acusada de ter efetuado retenção de imposto a menor, desconsiderando a vedação da utilização de crédito relativo às vendas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo.

Diante de tal situação, não identifico vício capaz de tornar nula a Infração 1, pois apesar do erro que efetivamente existe em sua capituloção, a descrição dos fatos e demais elementos da autuação são suficientes para fundamentar e motivar o lançamento, que é efetivamente destinado ao contribuinte, que, inclusive, compreendeu a matéria em debate e não teve dificuldades para enfrentar o mérito da autuação.

Sobre a questão das nulidades no processo administrativo fiscal, o RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/1999, é preciso ao determinar que não serão considerados nulos os lançamentos que, malgrado carreguem alguma incorreção, não tenham causado prejuízo e consigam efetivamente atingir a sua finalidade. Vejamos o art. 18, em especial os parágrafos 1º e 2º:

*Art. 18. São nulos:*

(...)

**IV - o lançamento de ofício:**

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.

**§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.**

**§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.**

É importante ressaltar que a regra acima prevista não representa nenhuma inovação. É pacífico o entendimento doutrinário no sentido de que um ato administrativo não será considerado nulo se o vício que carregar não for suficiente para prejudicar o seu alcance e finalidade. Esse é o entendimento pacífico da jurisprudência pátria, conforme arestos abaixo transcritos:

**PROCESSUAL CIVIL ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. INFRAÇÃO AO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. INTERRUPÇÃO NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. PENA DE MULTA. PLENA OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADIUTORIO E DA AMPLA DEFESA. REVISÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PRECEDENTES. 1. O inciso LV do art. 5º da Constituição Federal garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. 2. A documentação juntada aos presentes autos demonstra que tais princípios foram plenamente observados, na medida em que o recorrente foi previamente notificado, antes mesmo da lavratura do Auto de Infração por intermédio do qual lhe foi imposta multa em decorrência da interrupção do fornecimento de energia elétrica aos seus consumidores, sendo diversas as oportunidades em que se opôs à referida penalidade. 3. "A inobservância de forma não acarretará a nulidade do ato, se não houver prejuízo para a defesa" (art. 48 do Decreto 2.181/97), prejuízo esse que não ficou demonstrado na presente hipótese. 4. O valor da multa aplicada, por levar em conta a gravidade da infração, a vantagem auferida e a condição econômica do fornecedor (art. 57 do CDC), não pode ser revisto em sede de mandado de segurança, pois exige dilação probatória. 5. Ausência de interesse recursal no tocante à pretensão de se afastar suposta multa aplicada com fundamento no art. 538, parágrafo único, do CPC, tendo em vista que tal penalidade não foi aplicada pela Corte de origem. No caso dos autos, sequer foram opostos embargos de declaração em face do acórdão recorrido. 6. Recurso em mandado de segurança parcialmente conhecido e, nessa parte,**

desprovido(STJ - RMS: 22196 RN 2006/0138296-2, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 09/10/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 07.11.2006 p. 229)

Por tais fundamentos, afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração por não vislumbrar ilegitimidade do recorrente.

No mérito, o recorrente argumenta, em resumo, que a regra de vedação ao direito de crédito de ICMS prevista no Decreto 14.213/12 representaria uma ofensa ao princípio da não-cumulatividade estabelecido no art. 155, II, § 2º, IV, da Constituição Federal, aduzindo que, ao estabelecer o limite de crédito de 3%, o Estado da Bahia estaria indiretamente impondo uma alíquota interestadual de 3%, usurpando a competência do Senado e criando uma espécie de barreira alfandegária.

A tese recursal me parece plausível, tanto que encontra respaldo em parte da doutrina e foi acatada pela jurisprudência do STJ durante muitos anos. Todavia, analisando as recentes decisões do STF e STJ sobre a matéria em debate, observo que o Decreto 14.213/12 não ofende o princípio da não-cumulatividade, pois se enquadra nas hipóteses de exceção ao direito de crédito previstas na própria Constituição Federal.

É cediço que o art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, estabeleceu limitações ao direito de utilização do crédito de ICMS, notadamente para as operações anteriores que forem isentas ou que não representem hipótese de incidência do ICMS. Vejamos:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

***II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:***

***a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;***

***b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;***

É importante esclarecer que as limitações ao direito de crédito em relação às operações isentas ou não-incidência, criadas pela própria Constituição Federal, têm a clara finalidade de garantir a efetividade do princípio da não-cumulatividade, impedindo que o contribuinte utilize um crédito que, em verdade, não existe, já que a operação anterior não gerou pagamento do ICMS.

Assim, grande parte da doutrina especializada defende que as hipóteses do inciso II do §2º do art. 155 da Constituição não representariam “exceções” ao princípio da não-cumulatividade, mas apenas hipóteses de vedação do direito ao crédito para justamente alcançar a não-cumulatividade do ICMS. Vejamos os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo e Clélio Chiesa sobre o tema:

*“As alíneas a e b, do inc. II do §2º do art. 155 da CF, na verdade, não constituem exceções à regra da não-cumulatividade. Não há exceção; não há cumulatividade que se compensa com os efeitos da isenção, da não-incidência ou imunidade. Há, sim, não-cumulatividade que se conforma com aqueles institutos, de sorte a produzir um efeito ainda melhor que produziria caso a operação ou serviço fosse tributado pelo imposto estadual.” (MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 168)*

*“As alíneas a e b, do inc. II do §2º do art. 155 da CF não foram postas para anular o princípio da não-cumulatividade, mas, pelo contrário, fazer com que, diante de algumas situações excepcionais, os seus objetivos sejam mantidos, impedindo que alguns contribuintes sejam indevidamente beneficiados, em detrimento da coletividade.” (CHIESA, Clélio. ICMS. Benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo. Vedações ao aproveitamento do crédito. Inconstitucionalidade. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. ICMS Questões Fundamentais. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 24-25)*

Outrossim, em se tratando de operações interestaduais, como é o caso dos autos, a vedação à utilização do crédito se torna ainda mais relevante, pois se não houvesse qualquer limitação, o Estado destinatário seria obrigado a assumir o ônus do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente. Bem por isso, o inciso II do §2º do art. 155 da CF ressalva que a limitação ao crédito não é absoluta, podendo ser dispensada se houver “*determinação em contrário da legislação*”, ou seja, se houver convênio ou protocolo interestadual. Na prática, o referido dispositivo constitucional tem por finalidade limitar o poder de tributar dos estados-membros, impedindo a criação de benefícios fiscais locais. A verdade é que o pacto federativo brasileiro não passa de uma mera ficção, pois a Constituição Federal criou diversos mecanismos que retiram a autonomia dos estados e municípios, os colocam, muitas vezes, numa categoria hierárquica inferior à União; e as decisões do STF jamais desvirtuaram o caráter unitário da federação brasileira.

Fato é que, no caso dos autos, os benefícios fiscais incidentes sobre as mercadorias do recorrente no Estado destinatário não encontram respaldo na legislação do Estado da Bahia. Do contrário, o fisco baiano editou o Decreto 14.213/12 para expressamente vedar a utilização de créditos relativos a operações contempladas com benefício fiscal não autorizado.

Por outro lado, os dispositivos constitucionais que limitam o direito ao crédito se referem especificamente às hipóteses de “isenção ou não-incidência” do ICMS na operação anterior, de modo que parte da doutrina entende que tal vedação não pode ser aplicada indistintamente às demais formas de benefício fiscal, a exemplo da redução de base de cálculo.

Ocorre que, a partir de uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a redução de base de cálculo representa uma espécie de isenção fiscal parcial, admitindo, por conseguinte, o estorno do crédito de ICMS, conforme julgamento do RE 174478 / SP, cuja ementa transcrevo a seguir:

*EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao Recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88. (RE 174478 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO Julgamento: 17/03/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno)*

A partir de tal entendimento, a jurisprudência do STF e também do STJ veio se firmando no sentido de que a redução de base de cálculo equivale a isenção fiscal parcial, e assim autoriza a vedação ao direito de crédito. Vejamos exemplos de decisões recentes das duas cortes:

*Ementa: AGRAVO REGIMENTAL CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b, da Constituição federal). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 522716 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 08/05/2012 Órgão Julgador: Segunda Turma)*

**TRIBUTÁRIO – ICMS – VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – CONVÊNIO ICMS 50/99 – DECRETO 2.872/2001 DO ESTADO DE MATO GROSSO – TERMO DE ACORDO – EXIGÊNCIAS: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCESSÃO DO BENEFÍCIO APENAS PARA OS CONTRIBUINTES ADIMPLENTES.**

*1. O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE 174.478/SP, firmou entendimento de que redução de base de cálculo de tributo equivale a isenção fiscal parcial, tendo aplicação, pois, a regra do art. 155, § 2º, II, "b", da CF/88, que determina a anulação do crédito relativo às operações anteriores quando se tratar de isenção. Portanto, legítima a exigência de renúncia à utilização de créditos fiscais relativos às operações realizadas nos termos do Convênio 50/99. Ressalva do ponto de vista da Relatora (Resp 466.832/RS).*

*2. O Decreto 2.872/2001, ao exigir "a renúncia ao aproveitamento de qualquer crédito fiscal e efetuar qualquer transferência de crédito a outro estabelecimento, inclusive ao substituto tributário, independentemente do evento que lhe deu origem", além de extrapolar os ditames do Convênio 50/99 (cláusula 2ª, § 2º, segundo o qual a renúncia ao crédito fiscal dizia respeito tão-somente às operações acobertadas pelo benefício), viola o princípio da não-cumulatividade (art. 19 da LC 87/96 e art. 155, § 2º, I, da CF/88).*

*3. O art. 52, § 1º, I, "d", das Disposições Transitórias do Regulamento do ICMS (com redação dada pelo Decreto 2.872/2001), ao impedir que os contribuintes inadimplentes com qualquer obrigação, principal ou acessória, para com a Fazenda Pública Estadual e não estarem pendentes de pagamento autos de infração lavrados contra eles, afronta o art. 5º, XXXV e LV, da CF/88, além de constituir meio coercitivo de pagamento de tributos, o que não vem sendo admitido pelo Poder Judiciário.*

*4. Recurso ordinário provido em parte para conceder parcialmente a segurança. (RMS 26497 / MT RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2008/0052106-7*

*Relator(a) Ministra ELIANA CALMON (1114) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA  
Data do Julgamento 18/09/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 21/10/2008*

Ressalto que, apesar de existirem algumas decisões contrárias ao entendimento acima exposto na jurisprudência do STJ, o histórico de decisões do STF segue firme no sentido de que a redução de base de cálculo é isenção fiscal parcial e autoriza a anulação proporcional do crédito. Inclusive, o acórdão transscrito pelo recorrente em seu Recurso ratifica tal entendimento, ao reconhecer que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no art. 155, §2º, da Constituição Federal (ADIN 3.312-3 / MT); e em nenhum momento a Corte Suprema autorizou a utilização integralmente do imposto relativo à operação precedente, como entendeu o recorrente; em verdade, o acórdão garante o crédito proporcional ao valor exonerado.

É importante ressalvar que a tese adotada pelo supremo autoriza a vedação ao direito de crédito, porém não de forma absoluta, admitindo, por óbvio, o creditamento “*proporcional ao valor exonerado*”. Afinal, se não for admitido o crédito proporcional, o Estado destinatário estará se beneficiando indevidamente do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente, em afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Nesse particular registro que o Decreto 14.213/12, ao estabelecer a vedação ao direito de utilização dos créditos em comento, ressalvou expressamente que será admitido o crédito proporcional, equivalente ao percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme §1º do art. 1º, que transcrevo a seguir:

*Art. 1º Fica vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no Anexo Único deste Decreto, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975.*

*§ 1º O crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste Decreto. (grifei)*

Diante do exposto, com o devido respeito àqueles que sustentam a tese contrária, entendo que a melhor exegese para o tema em debate é considerar que o Decreto 14.213/12 não afronta qualquer dispositivo legal ou constitucional, pelo contrário, visa justamente garantir a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, à luz da interpretação sistemática e teleológica que vem sendo aplicada pelo STF.

No tocante a multa de 60% aplicável no presente caso, contra a qual se insurge a recorrente, observo também plausível a argumentação recursal, porém deixo de apreciar o mérito da questão, em razão da vedação expressa contida no art. 167, inciso I, do RPAF/99, que impede este e. CONSEF de apreciar questões relativas à constitucionalidade das normas estaduais.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> 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 212995.0011/13-0, lavrado contra WAL MART BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$32.322,95, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS