

PROCESSO - A. I. N° 207097.0006/11-1
RECORRENTE - ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4^a JJF n° 0097-04/12
ORIGEM - INFRAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 20.12.2013

3^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0465-13/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. SAÍDAS POSTERIORES CONTEMPLADAS COM ISENÇÃO. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. O estorno de crédito fiscal relativo a insumos utilizados na fabricação de produtos com saída subsequente contemplada por isenção é previsto no regulamento do imposto, com amparo em lei ordinária estadual e complementar federal. A regra de manutenção do crédito fiscal prevista no Convênio ICMS 100/97 é autorizativa e não foi incorporada ao ordenamento jurídico do Estado da Bahia, não cabendo a sua aplicação. Infração não elidida. Mantida a Decisão. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO/CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Nos termos do disposto no artigo 2º, inciso IV, da Lei Estadual nº 7.014/96, incide o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na entrada de mercadorias ou bens, decorrente de operação interestadual, destinados ao uso ou consumo do próprio estabelecimento. Infração caracterizada. Mantida a Decisão. Não há previsão legal nesta fase processual para compensar o imposto exigido nas infrações com créditos acumulados. Não acatada a nulidade suscitada. Rejeitado o pedido de perícia ou diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 2. Decisão não unânime quanto à infração 1 e, por maioria em relação à infração 2.

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\$96.967,62, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, "f" e VII, "b" da Lei n.º 7.014/96, em decorrência das seguintes infrações:

01. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos cujas saídas subsequentes ocorrerem com isenção do imposto. O contribuinte não realizou o estorno do ICMS na proporção devida de acordo com RICMS – Dec. 6284/97. - R\$75.875,46.

02. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento - R\$21.092,16.

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

"Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que ocorreu extrapolação de prazo da ação fiscal ao teor do art. 28 do RPAF/BA. Verifico que conforme ressaltado pelo autuado o Termo de Início de Fiscalização e intimação às fls. 6 e 7, indicam data de 04/07/11 e o Auto de

Infração foi lavrado em 22/09/11. Portanto, a conclusão dos trabalhos ocorreu dentro do prazo legal de noventa dias previsto no art. 28, § 1º do Dec. 7.629/99 com redação dada pelo Decreto nº 8.866/04 de 05/01/04, motivo pelo qual rejeito a nulidade suscitada.

Inicialmente, consoante o art. 147, inciso I, II, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo deficiente para a realização de perícia e diligência fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo, demonstrativos e cópias das notas fiscais objeto da autuação e não há necessidade de requisitar laudo “por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada” para fornecer opinião. Também, os documentos e livros fiscais são de posse do estabelecimento autuado e para fazer prova em contrário do que foi acusado, poderia o mesmo juntar ao processo.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à falta de estorno de crédito fiscal e do recolhimento da diferença de alíquota na aquisição interestadual de materiais de consumo.

Relativamente à infração 1, na defesa apresentada o autuado apresentou dois argumentos:

- a) A Cláusula 5ª do Convênio 100/97 prevê a não exigência de anulação do crédito relativo à aquisição de insumos utilizados na produção de produtos destinados à agropecuária;
- b) Admitindo a exigência fiscal pode ser objeto de exigência do estorno de créditos acumulados.

Verifico que conforme disposto no art. 155, §2º, II, “a” e “b” da Constituição Federal o imposto [ICMS] será não cumulativo e quanto à isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Por sua vez, o art. 21, I da LC 87/96 prevê que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

Da mesma forma o art. 29, §§ 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Estadual 7.014/96 prevêem que não tem direito a crédito as entradas de mercadorias utilizadas que resulte em operações ou prestações isentas ou não tributadas, podendo restringir a vedação no todo ou em parte por deliberação dos Estados (LC 24/75).

Portanto, é pacífico no ordenamento jurídico que o contribuinte deve efetuar o estorno do crédito do ICMS quando a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída isenta que é a situação da exigência do presente lançamento (infração 1).

Quanto à invocação da aplicação da Cláusula 5ª, I do Convênio ICMS 100/97 a mesma prevê:

Cláusula Quinta – Fica os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

I – não exigir a anulação do crédito previsto nos incisos I e II do artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Logo, a regra estabelecida no citado Convênio é autorizativa e não impositiva como alegou o autuado, estando em conformidade com o disposto no § 5º do art. 29 da Lei 7.014/96 (LC 24/75).

Portanto, não havendo previsão em Lei ou regra inserida no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia de manutenção de crédito de insumos utilizados na fabricação de produtos cujas saídas sejam isentas, é legal a exigência do estorno de crédito de acordo com o previsto no art. 100, III do RICMS/BA.

Quanto às decisões judiciais pertinentes à matéria em discussão, colacionadas ao processo, entendo que fica prejudicada sua apreciação na esfera administrativa tendo em vista que a vedação expressa no art. 100, III do RICMS/BA, conforme acima apreciado, tem amparo na Lei Estadual (7.014/96), Complementar (87/96) e Constituição Federal. Entendo que o instrumento jurídico adequado neste caso seria uma Ação Direta de Inconstitucionalidade da Legislação Estadual, pois conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Quanto ao argumento defensivo de que possui créditos fiscais acumulados e o “Fisco poderá determinar o estorno dos valores lançados indevidamente”, também não pode ser acolhido tendo em vista que conforme anteriormente apreciado, no momento que escriturou os créditos fiscais nos livros próprios relativos à aquisição de insumos e não estornou o crédito fiscal correspondente relativo às saídas com isenção dos produtos resultantes da industrialização, configurou o cometimento da infração nos termos do art. 100, III do RICMS/BA que determina o lançamento do estorno do crédito fiscal.

Esse procedimento deve ser feito mensalmente a cada período de apuração e não em decorrência de ação fiscal. Ressalto que conforme decidido pela Câmara Superior deste Conselho no Acórdão CS Nº 0039-21/09 “Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição”.

Por fim, quanto à possibilidade de utilizar os créditos fiscais acumulados para pagamento do débito decorrente de autuação fiscal previsto no art. 108-A, I, “b”, 3º do RICMS/BA, tal procedimento pode ser feito mediante petição do interessado à repartição fazendária do seu domicílio fiscal, que uma vez comprovado, poderá ser utilizado, mas isso não pode ser feito nesta fase processual.

Diante do acima exposto, fica mantida na íntegra a infração 1. Infração procedente.

Quanto à infração 2, na defesa apresentada o autuado alegou que relativo ao período fiscalizado: a) Os valores lançados a título de diferença de alíquotas no livro RAICMS são superiores aos exigidos na autuação, conforme tabela à fl. 310;

b) As notas fiscais 138, 2706, 2274, 6477 e 49496 (mar, mai e nov/06) referem-se à aquisição de palets e mulch que são utilizados no processo produtivo e tem direito ao crédito;

c) Admitindo-se a infração, possibilidade de compensar o valor exigido no conta corrente.

Quanto ao primeiro argumento, verifico que conforme ressaltado pelo autuante, foram relacionados no corpo do Auto de Infração as notas fiscais e valores que constam no demonstrativo às fls. 16 e 25 - DIFERENÇA DE ALÍQUOTA NÃO RECOLHIDA de acordo com as cópias das notas fiscais acostadas às fls. 18 a 39. Logo, a cópia do livro RAICMS juntada com a defesa (fls. 324/375) com registros a título de outro débito de diferença de alíquota, não faz prova de que tais lançamentos englobam os valores exigidos que foram objeto da autuação.

Neste caso, caberia ao impugnante juntar, também, planilhas que demonstrassem os números das notas fiscais e valores que compuseram o total lançado por mês no livro RAICMS. Logo, a simples juntada do citado livro não constitui prova suficiente de que foi debitado o valor correspondente da diferença de alíquota das operações consignadas nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pelo autuante.

Quanto às notas fiscais 138, 2706, 2274, 6477 e 49496 verifico que conforme cópia das mesmas acostadas pela fiscalização (fls. 17/22) trata-se de aquisições de madeiras serradas (tuari, andiroba, currupixa, angelim, cumaru, melancieira, sucupira), grampo de alumínio e filme (plástico). Logo, ao contrário do que foi afirmado pelo deficiente não se trata de aquisição de insumos empregados na produção agrícola (art. 93, I, “c” do RICMS/BA) e sim de material de uso ou consumo. portanto, em se tratando de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento é cabível a exigência do ICMS da diferença de alíquota (art. 1, §2º, IV do RICMS/BA).

Com relação ao argumento de que há possibilidade de determinar a compensação do valor exigido no conta corrente fiscal e “não cobrar o seu pagamento”, conforme apreciado anteriormente, no momento que o estabelecimento autuado deixou de escriturar o débito correspondente do ICMS da diferença de alíquota no livro RAICMS (relativo às operações objeto da autuação) configurou o cometimento da infração. Nesta fase processual não é cabível fazer estas compensações por falta de amparo legal, porém os créditos acumulados, uma vez comprovados podem ser utilizados mediante petição do interessado à repartição fazendária do seu domicílio fiscal para fazer quitação do Auto de Infração.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso voluntário às fls. 404 a 413, não mais suscitando qualquer questão preliminar, de modo que o apelo discute substancialmente o mérito das infrações, quais sejam:

Quanto à infração 01, o recorrente alega que a Cláusula 5ª do Convênio ICMS 100/97 prevê a não exigência de anulação do crédito relativo à aquisição de insumos utilizados na produção de produtos destinados à agropecuária, e que, mesmo admitindo a exigência fiscal, poderia o próprio Fisco determinar o estorno dos supostos créditos e determinar a dedução de seu pagamento (SIC). A apelante questiona a constitucionalidade da multa de 60% aplicada *in casu*, ressaltando que a JJF deixou de se manifestar sobre tal ponto. Por fim, protesta pela realização de diligências e perícias necessárias à elucidação da questão.

Quanto à infração 02, a Suplicante argumenta que, em nenhum momento afirmou que as mercadorias em questão estariam relacionadas a insumos agropecuários, ressaltando que sua tese de defesa consiste na inexistência de obrigação de recolher o diferencial de alíquota nos casos de mero deslocamento de mercadorias de um estabelecimento a outro do mesmo grupo empresarial para fins de industrialização, o que pretende comprovar através das Notas Fiscais e livro de Registro de Entradas, acostadas à Impugnação. Por fim, questiona também a constitucionalidade da multa de 60% aplicada *in casu*, igualmente ressaltando que a JJF deixou de se manifestar sobre tal ponto.

Instada a se manifestar, a PGE/PROFIS acostou Parecer de fls. 457 a 661, da lavra do Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, aduzindo que, no tocante à infração 01, o Convênio ICMS 100/96 é meramente autorizativo, o que não obriga os Estados signatários a efetivamente conceder os benefícios fiscais nele previsto. Esclarece que o STF já pacificou a matéria sobre a necessidade de ratificação do benefício previsto em convênio pela legislação interna dos Estados. Dessa forma, a fruição do benefício apontado pelo recorrente demandaria a existência de uma norma estadual integradora da eficácia da norma prevista no Convênio.

Quanto à infração 02, a PGE/PROFIS entende que o recorrente apenas repisa os argumentos de defesa, apontando supostos equívocos no lançamento, porém não trazendo qualquer documento capaz de provar os vícios alegados.

Assim, o Parecer da PGE/PROFIS conclui opinando pelo não provimento do Recurso voluntário.

VOTO (Vencido quanto à infração 2)

Observo, de início, que o Recorrente não mais suscita qualquer questão preliminar de referência ao lançamento impugnado. E, de fato, conforme bem observado pela JJF, não há nos autos qualquer ilegalidade capaz de inquinar de nulidade o ato de lançamento ou o próprio processo administrativo, razão pela qual passarei a analisar apenas o mérito das autuações.

Tocante ao pedido de diligência, entendo se tratar de um pedido formulado de forma genérica ao final da peça recursal, sem apresentar os fundamentos e elementos capazes de justificá-lo, tampouco foram apresentados os quesitos a serem eventualmente respondidos pelo perito, razão pela qual indefiro tal pedido, nos termos do art. 147, incisos I e II, alíneas “a” e “b”, e art. 150, II do RPAF/BA. Demais disso, entendo que os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento deste e. Conselho de Fazenda.

Quanto à infração 01, a discussão gira em torno da possibilidade de utilização de créditos oriundos da aquisição de insumos agropecuários, cujo estorno é exigido pelo art. 100, inciso III e art. 124 do RICMS/BA, Decreto Estadual nº. 6284/97, vigente à época dos fatos.

Nesse particular, comungo do mesmo entendimento sufragado pela JJF em Primeira Instância. É inconteste que o Convênio ICMS 100/97 é meramente autorizativo, pelo que incumbiria ao Estado da Bahia ter editado ato normativo interno para recepcionar o benefício fiscal previsto no aludido Convênio.

Demais disso, a vedação ao direito de utilização do crédito oriundo de operação anterior isenta é regra geral aplicável ao ICMS, nos termos do art. 155, II, § 2º, IV, da Constituição Federal. 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;

Fato é que, no caso dos autos, os benefícios fiscais incidentes sobre as mercadorias da recorrente no Estado destinatário não encontram respaldo na legislação do Estado da Bahia. Do contrário, o fisco baiano editou os arts. 100, inciso III e 124 do RICMS/BA, vigente à época, para expressamente

vedar a utilização de créditos relativos a operações contempladas com o benefício fiscal não autorizado.

Tocante ao argumento de que poderia o próprio Fisco determinar o estorno dos supostos créditos e determinar a dedução de seu pagamento (SIC), não vejo como prosperar, pois no caso em análise, a recorrente efetivamente se beneficiou dos créditos lançados indevidamente.

É certo que não há nos autos elementos suficientes para verificar se a utilização indevida dos créditos repercutiu efetivamente no cumprimento da obrigação principal de recolhimento do imposto. Tal inconsistência, em princípio, justificaria a realização de uma diligência a fim de se verificar se seria aplicável apenas a multa prevista no art. 42, VII, alínea “a”, ou também o imposto respectivo. Entretanto, considerando que o período fiscalizado é anterior à alteração da redação da alínea “a” do inciso VII promovida pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, e considerando que a jurisprudência deste e. CONSEF é assente no sentido de que, antes da referida alteração, considera-se devido o imposto e multa, tal como consta no auto de infração.

Demais disso, o recorrente também argumenta que o auto de infração desconsiderou o fato de que as mercadorias por ele adquiridas corresponderiam a matéria-prima destinada à exportação, de modo que não seria exigível o estorno do crédito fiscal, nos termos do art. 103, inciso I, “a”, do RICMS/97 vigente a época. Vejamos transcrição do referido dispositivo regulamentar:

Art. 103. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

I - às entradas:

a) de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta, cujas operações de saídas para o exterior ocorram com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96);

Compulsando os autos, verifico que as notas fiscais de fls. 48 a 155 indicam a existência de itens de uso e consumo que estariam destinados a exportação. Entretanto, o demonstrativo de fls. 44 a 48, que embasa a infração 02, foi elaborado levando em consideração o percentual de operações destinadas à exportação, no cálculo do imposto devido. Portanto, o autuante não olvidou da regra contida no supramencionado art. 103, I, “a”, tendo exigido o estorno do crédito apenas em relação às operações não albergadas pelo referido dispositivo.

Acerca da constitucionalidade da multa de 60%, ressalto que, apesar de considerar a penalidade desproporcional, contrária aos princípios constitucionais, a legislação baiana veda expressamente a apreciação de questões de constitucionalidade por parte deste e. Conselho.

Ante o exposto, entendo não haver razão para se reformar a decisão de primeira instância, pelo que voto pela subsistência infração 01.

Quanto à infração 02, verifico que a Suplicante inova nas razões recursais, quando passa a sustentar que as operações objeto da autuação consistem em mero deslocamento de mercadorias de um estabelecimento a outro, de matriz para filial para fins de industrialização.

Compulsando os autos, verifico que há diversas notas fiscais acostadas ao demonstrativo anexo à infração 02, que indicam se tratar de operações de transferência de mercadorias para industrialização entre matriz para filial.

Nessas hipóteses, entendo razão assiste ao recorrente, pois a simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configura hipótese de incidência do ICMS, pois referida saída não pode ser entendida como uma “operação de circulação de mercadoria”, logo não se materializou a hipótese (critério material) definida no art. 156, inciso II, da Constituição Federal.

Sobre o tema, a doutrina especializada é simplesmente pacífica no sentido de que a circulação de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, depende da mudança de titularidade da aludida mercadoria, conforme esclarece Roque Carrazza, *in verbis*:

"tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cleber Giardino etc.), encontrou ressonância do próprio STF.", (2006, p. 39) referindo-se à RTJ 64/538. A 'circulação' é termo que qualifica, portanto, a expressão 'operação'. E, ainda, a 'circulação' é o simples efeito da 'operação' realizada.

Na doutrina de Ataliba: sempre que haja relação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro (como objeto daquela) - relação na qual um dos sujeitos (o que detém mercadoria) é titular dos direitos de disposição sobre ela e os transfere (operação) a outrem - haverá circulação." (1994, p. 26-27)

E, para o Superior Tribunal de Justiça é necessária uma operação que promova a circulação da mercadoria, de acordo com inserido na Súmula n.166 "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.)

Demais disso, a jurisprudência pátria segue, também, o mesmo entendimento historicamente sufragado pela doutrina, tanto que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº. 166, cristalizando a orientação de que "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" (STJ Súmula nº 166 - 14/08/1996 - DJ 23.08.1996).

Portanto, no tocante à infração 02, considero equivocado o entendimento da JJF, razão pelo qual voto pela insubsistência da referida imputação.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso voluntário para reformar a decisão recorrida no tocante à infração 02 e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, exigindo apenas R\$75.875,46 em relação à infração 01.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1)

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo Ilustre Relator, divirjo do entendimento quanto à infração 01, pois, entendo que não é cabível a exigência de imposto se a utilização indevida do crédito do ICMS não acarretou recolhimento a menos do imposto.

É pacífica a jurisprudência do STF de que os créditos de ICMS têm natureza meramente escritural:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES DAS TURMAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. A incidência de correção monetária sobre o crédito foi objeto de apreciação anterior deste Supremo Tribunal, concluindo-se no sentido de que, em se tratando de irregular lançamento de crédito em decorrência do recolhimento do ICMS, não há incidência de correção no momento da compensação com o tributo devido. 2. Essas operações de creditamento têm natureza meramente contábil: são os chamados créditos escriturais. Aplica-se a eles técnica de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos, para fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

(RE 386475, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/10/2006, DJe-042 DIVULG 21-06-2007 PUBLIC 22-06-2007 DJ 22-06-2007 PP-00017 EMENT VOL-02281-04 PP-00790 LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 171-184)

Sendo escritural a natureza dos créditos do ICMS, há de se observar que a efetiva utilização do crédito somente se verifica quando tal crédito é realmente compensado com débitos de ICMS. Por exemplo, o contribuinte pode escriturar o crédito e nunca utilizá-lo efetivamente, se mantiver saldo credor e não tiver débito de ICMS para compensar com o referido crédito.

Destarte, diante de uma indevida escrituração de crédito de ICMS por parte de um contribuinte, o Fisco deverá sempre buscar identificar se houve utilização efetiva ou não deste crédito indevido, pois, acaso tenha havido utilização efetiva, ou seja, acaso este crédito tenha sido compensado com débito de ICMS e tenha acarretado recolhimento a menos do imposto, este imposto que deixou de ser recolhido aos cofres públicos deverá ser exigido do contribuinte. Por outro lado, acaso o crédito escriturado indevidamente não tenha sido alvo de compensação, não há que se falar em falta de recolhimento de imposto, sendo exigível do contribuinte mera multa formal acompanhada do estorno do crédito escriturado e não utilizado.

Divirjo da interpretação de que só se deve aplicar esta conclusão apenas para os fatos geradores ocorridos a partir do mês de dezembro de 2007, pois, antes disso a legislação não permitiria a exigência exclusiva de multa, a qual somente teria sido possibilitada com o advento da Lei 10.847, de 27/11/07, que alterou a redação do art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.

Vejamos a redação atual da multa prevista no inciso VII, “a”, e a redação original que vigiou até 27/11/2007:

Redação atual:

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Redação original (efeitos até 27/11/2007):

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;

Note-se que a redação anterior previa a aplicação da multa “sem prejuízo da exigência do estorno” do crédito indevido. Ora, na legislação revogada não havia a expressa determinação de que deveria ser exigido o imposto. Além disso, se a lei anterior quisesse estipular a exigência do imposto, não teria previsto a exigência do estorno, ora, não se pode exigir a o estorno do crédito indevido e, além disso, exigir cumulativamente o recolhimento do imposto referente ao crédito indevido. Tal conduta representaria *bis in idem*, pois, no momento em que o contribuinte paga o imposto o crédito deixa de ser indevido não deve ser escriturado.

Assim, entendo que, de fato, a Lei 10.847, de 27/11/07 não modificou a norma do art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96. A nova legislação, ao acrescentar o aposto “que não importe em descumprimento de obrigação principal”, simplesmente buscou excluir por completo uma interpretação da norma que já não era correta desde a redação original do dispositivo legal.

Face ao exposto, entendo que, mesmo antes do advento da Lei 10.847, de 27/11/07, somente é possível a exigência de imposto para os casos de efetiva utilização indevida de crédito de ICMS, assim entendida quando há a compensação do crédito indevido com algum débito de imposto.

Destarte, divirjo do entendimento do Ilustre Relator referente à Infração 01 para aplicar apenas multa formal pela escrituração indevida de crédito de ICMS.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 2)

Acompanho o brilhante voto do ilustre relator quanto à Infração 1, porém peço vênia para discordar de seu posicionamento no que tange à Infração 2, conforme passo a me pronunciar.

Conforme já relatado, a Infração 2 trata da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições interestaduais de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

O recorrente, em apertada síntese, sustenta que não está obrigado a recolher o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas nos casos de deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo grupo empresarial para fins de industrialização.

Ao dispor sobre as hipóteses de incidência do ICMS, a Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 2º, IV, prevê a cobrança da diferença entre as alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo do próprio estabelecimento, senão vejamos:

Art. 2º O ICMS incide sobre:

[...]

IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes; (grifo nosso)

Esse dispositivo legal deixa claro que a diferença de alíquota é devida na entrada decorrente de “operação” interestadual. O legislador não restringiu a incidência da diferença de alíquotas às aquisições interestaduais.

Dessa forma, a tese sustentada pelo recorrente e que foi acolhida pelo ilustre Conselheiro relator não se sustenta, pois, na hipótese de transferência interestadual de mercadorias ou bens destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento, é devido o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

O entendimento contido na Súmula 166, citada pelo ilustre relator, aplica-se perfeitamente às transferências internas, situação em que não causam repercussão econômica. Já em relação às operações interestaduais, a sua aplicação não é tão pacífica, haja vista que a própria Lei Complementar 87/96, no seu art. 13, §4º, cuidou de fixar a forma de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, deixando, assim, claro que essas transferências interestaduais eram tributadas pelo ICMS.

No que tange à constitucionalidade da multa indicada na autuação, acompanho o posicionamento do ilustre relator.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à infração 1 e, em decisão por maioria em relação à infração 2, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 207097.0006/11-1, lavrado contra ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$96.967,62, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) - Conselheiros(as): Leonardo Baruch Miranda Souza, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Oswaldo Ignácio Amador, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Jesus.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1) - Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) - Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Infração 2) - Conselheiros(as): Leonardo Baruch Miranda Souza, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 2)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - VOTO VENCEDOR
(Infração 2)

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - VOTO DISCORDANTE
(Infração 1)

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