

A. I. Nº - 269094.0613/14-4
AUTUADO - ITAGUARANA S/A
AUTUANTE - EMÍLIO ALVES DE SOUZA FILHO
ORIGEM - INFAZ BRUMADO
INTERNET - 15.09.2015

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0151-02/15

EMENTA: 1. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAIS DESTINADOS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. c) PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAIS NÃO VINCULADAS A OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE. 2. LIVROS FISCAIS. RAICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. As teses defensivas de legitimidade da apropriação de crédito fiscal nas operações de aquisição de bens destinados ao ativo fixo, uso e consumo não foram acolhidas, por falta de base legal. A legislação prevê a cobrança do diferencial de alíquota. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Não acolhida a argumentação relativa à existência de decadência. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de setembro de 2014 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 686.720,50, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **06.01.01** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, totalizando R\$ 540.545,67, sendo sugerida multa de 60%.

Infração 02. **06.02.01** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do próprio estabelecimento, no valor de R\$ 35.770,58, além da multa de 60%.

Infração 03. **02.01.01** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. O valor da infração é de R\$77.453,14, aplicada multas de 50% e 60%.

Infração 04. **06.03.01**. Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidades da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Valor lançado de R\$ 4.369,64, e multa de 60%.

Infração 05. **06.02.01**. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, totalizando R\$ 13.049,34, além de multa percentual de 60%.

Infração 06. **06.03.01**. Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto, importando em R\$ 10.422,24, e multa de 60%.

Infração 07. **06.02.01**. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação

destinadas a consumo do estabelecimento. O valor da infração é de R\$5.109,89, e a multa proposta de 60%.

Tempestivamente, a autuada, por meio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 239 a 262, onde assegura que o lançamento em apreço contém vícios insanáveis que afetam o seu regular processamento, consoante passa a demonstrar.

Informa que encontrava-se estabelecida com atividade industrial de fabricação de cimento, nos anos de 2009 e 2010, em fase pré-operacional, necessitando adquirir bens de uso e consumo e de ativo fixo para suas obras e edificações, e ao receber as mercadorias a esse título escriturava as notas fiscais de aquisição com aproveitamento dos créditos destacados nas notas fiscais de entrada.

Esclarece que como estava em fase pré-operacional, não efetuava vendas, portanto, não há que se falar uso indevido de crédito do ICMS, observando que de acordo com o artigo 12, inciso VII, da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, combinado com o artigo 1º, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto n.º 6.284/1997, o fato gerador do imposto configura-se pela saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, a qualquer título.

Assim, com base no princípio da não cumulatividade e respaldada no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal; artigo 3º, Parágrafo 1º do Decreto-Lei n.º 406/68; artigo 156, inciso “II” do Código Tributário Nacional e no artigo 1º, do RICMS/97, apropriou-se do crédito a que fazia jus, relativamente à aquisição de mercadorias para seu uso e consumo e ativo permanente.

Questiona se o crédito que alcança as aquisições de mercadorias para emprego na atividade do estabelecimento encontra amparo constitucional e tem respaldo em documentos idôneos, e devidamente registrado na escrita fiscal, não cabe falar em utilização indevida de crédito de ICMS, esclarecendo que teve a sua escrita fiscal dos anos de 2003 e 2004 fiscalizada, resultando na lavratura do Auto de Infração n.º 279127.0003/05-2. No entanto, o crédito tributário decorrente do lançamento mencionado referiu-se apenas à cobrança dos valores não recolhidos à título de diferença de alíquota, e em nenhum momento o Autuante entendeu como indevido os créditos decorrentes das aquisições de mercadorias. Ou seja, o crédito decorrente das entradas do período de 2003 e 2004 são perfeitamente válidos e estão sendo utilizados para apurar o ICMS devido dos anos de 2009 e 2010 – objeto da presente autuação.

Frisa que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, em que o responsável pela apuração e posterior recolhimento do tributo é o sujeito passivo da exação. Assim, após realizado o procedimento pelo contribuinte, o Fisco Estadual tem o poder/dever de homologar o lançamento, e que nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (transcrito), o prazo para a homologação é de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, se o crédito refere-se aos anos de 2003 e 2004, o Fisco teria 05 anos para homologar o lançamento – até 2009. No entanto, passados 07 anos, até o presente momento, tais créditos não foram questionados, tendo o RICMS/97 ido de encontro ao CTN, ferindo a hierarquia das leis, ao considerar que o prazo para homologação do lançamento é de 05 (cinco) anos contados do 1º dia útil do ano seguinte do lançamento efetuado pelo contribuinte, em seus artigos 89 e 90 devidamente transcritos.

Aduz que, ainda que se considere o prazo do RICMS, a data limite para homologação do lançamento seria 31/12/2010. Logo o prazo decadencial para glosa dos créditos já findou, esclarecendo, em que pese ter sido fiscalizado os anos de 2003 e 2004, não houve quaisquer questionamento no que se refere ao seu crédito. Se o mesmo fosse ilegítimo, teria o Autuante do Auto de Infração n.º 279127.0003/05-2, efetuado a glosa – o que, não ocorreu.

Menciona que no lançamento por homologação, o valor referente ao crédito do imposto, acumulado mês a mês, se renova automaticamente até sua efetiva utilização, e a cobrança do crédito tributário, consoante fundamento contido no mencionado Auto de Infração, não tem o

suporte de negar o crédito a que faz jus uma vez que se apropriou do crédito com base na legislação estadual de regência.

Nessa direção, afirma que a Constituição Federal outorga competência tributária às pessoas políticas e, a par de definir as espécies tributárias que lhes cabem instituir, determina, estabelece, de logo, parâmetros que não podem ser inobservados, sob pena de manifesta invalidade do ato legislativo ou normativo.

Observa, ainda, que o direito ao crédito do ICMS, incidente nas aquisições de mercadorias tributadas, para emprego na fabricação de produtos igualmente tributados, encontra-se assegurado a nível constitucional. A Constituição Federal outorga competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para instituição do imposto e expressamente determina que será ele não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas operações anteriores - Art. 155, § 2º, I, da CF.

Tece algumas considerações acerca da não cumulatividade, concluindo que nessa relação, de índole constitucional, o sujeito ativo (contribuinte) é titular do direito público subjetivo de abater, compensar, do imposto devido o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, transcrevendo o artigo 155 da Constituição Federal, bem como o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, destacando o fato de que os citados dispositivos da LC nº 87/96 contemplam o crédito do ICMS nas operações com mercadorias - inclusive bens de uso, consumo e do ativo permanente - em função do emprego na atividade industrial, na forma dos §§ 1º e 2º do art. 20 da mencionada Lei, trazendo, igualmente citação doutrinária a respeito.

Conclui que tudo isso confirma que nas aquisições de mercadorias para emprego na atividade do estabelecimento o que existe é uma relação de crédito, em que se assegura ao contribuinte o direito de abater do tributo que incide na operação que promove aquele decorrente da operação anterior. E se há direito ao crédito, ou relação jurídica de crédito, não cabe cogitar de débito, dever de recolher diferença de alíquota.

No tocante às infrações 05, 06 e 07, afirma que não fez recolhimento da diferença de alíquota a que alude o lançamento porque entende ser a exação indevida, esclarecendo que as mercadorias adquiridas para uso, consumo e emprego no ativo permanente – destinadas à atividade industrial - geram crédito do ICMS. Se as mercadorias geram crédito do imposto não comportam cobrança de diferencial de alíquota. Até porque, seria incongruente admitir que o contribuinte efetuasse recolhimento de imposto para, em seguida, apropriar o crédito na escrita fiscal. A não ser que se tenha o diferencial de alíquota na figura de empréstimo compulsório – vedado pela CF/88.

Também argüi que a exigibilidade do imposto em tal modalidade de incidência se constitui em espécie tributária que não se confunde com ICMS normal e nem tão-pouco com ICMS por substituição tributária. Trata-se, indubitavelmente, de mais uma espécie tributária que, para sua instituição, depende de prévia lei complementar – o que não existe no caso, além do que, por determinação constitucional, a diferença de alíquota só incide nas operações interestaduais com mercadorias, para consumo final e não para consumo na atividade industrial.

Quanto a este argumento, aduz que a cobrança do diferencial de alíquota levada a efeito no lançamento não tem base legal, visto que a instituição de tal exação depende de prévia lei complementar – o que, evidentemente, não ocorre no caso. Nesse aspecto, observa o disposto no art. 146, inciso III, “a”, da Constituição Federal para perceber que a matéria reclama lei complementar, no tocante a definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Tanto é que, em face da CF/88 e à falta de lei complementar, para viabilizar a instituição do ICMS foi editado o Convênio ICM nº 66/88 que, em seus artigos 2º, II, e 5º, dispôs sobre o diferencial de alíquota, conforme transcrição realizada.

Fala, ainda, que com o advento da Lei Complementar 87/96, o Convênio ICM 66/88 foi revogado, e aquela (Lei Complementar) nada dispôs sobre o diferencial de alíquota relativamente às aquisições de mercadorias, muito embora tenha previsto a incidência da exação sobre utilização de serviço, e os artigos 12 e 13 da referida LC, ao versarem sobre fato gerador e base de cálculo,

não fazem qualquer previsão em torno da diferença de alíquota sobre as aquisições de mercadorias, mas, tão-somente no que se refere às prestações de serviços, segundo entende.

Diz que com a publicidade da Lei Complementar n.º 87/96, não houve qualquer referência ao diferencial de alíquota, nem a quaisquer dos elementos indicados no art. 146, III, “a”, da CF, no tocante às operações interestaduais com mercadorias, muito embora haja, conforme dito, previsão desses requisitos inerentes à instituição do diferencial de alíquota sobre prestações de serviços (art. 12, XIII; art. 13, IX), o que ao seu ver, demonstra, de maneira inegável, que não procede a cobrança da diferença de alíquota. Até porque, ausente lei complementar na situação sub exame (quanto à definição do fato gerador e base de cálculo), não há que falar em incidência do ICMS, em tal modalidade de tributação.

Posiciona-se no sentido de que, por força do artigo 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal, só cabe diferencial de alíquota nas aquisições de mercadorias para consumo final e não para consumo do estabelecimento na atividade industrial, aí residindo o grave equívoco em se admitir a incidência do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de mercadorias uso, consumo e emprego no ativo permanente que, por se destinarem à atividade da empresa, não se configuram em consumo final. É aí que se estabelece a confusão entre consumo final e consumo na atividade industrial.

Frisa que para o deslinde desse equívoco, que por via indireta se reflete no lançamento, em face da confusão quanto aos conceitos de consumo final e consumo na atividade do estabelecimento – é de suma importância a compreensão do Princípio Constitucional da não cumulatividade, nos termos em que previsto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal e do artigo 20, § 3º, da LC n.º 87/96, no sentido de que o crédito do imposto só não pode ser aproveitado quando as mercadorias forem empregadas em fins alheios à atividade do estabelecimento – o que confirma, por outra via, o que se deve entender por consumo final e consumo na atividade do estabelecimento.

Dessa maneira, entende não há como se admitir a cobrança de diferença de alíquota nas operações com mercadorias que ensejam direito ao crédito do imposto, vez que se há crédito para o adquirente da mercadoria não cabe diferença de alíquota, só incide tal exação nas aquisições de mercadorias para consumo final – fora da atividade do estabelecimento, que não geram crédito do ICMS, e as mercadorias arroladas no lançamento foram todas empregadas na atividade industrial e não para consumo final.

Fala, a seguir, do que considera nítido efeito confiscatório da multa de 60%, argumenta que não há, no lançamento, descrição de fato que indique a ocorrência de simulação, dissimulação, fraude que justifique a aplicação de penalidade em percentual tão elevado. Ainda mais pelo fato do lançamento ter sido realizado em face dos registros contábeis e das informações por ela prestadas, se afigurando como desproporcional a multa de 60% do valor do tributo, pela simples ocorrência de não pagamento de tributo no prazo previsto na legislação.

Fala que muitas vezes, programas de benefícios ou renegociações dos mesmos, por instituir penalidade extremamente gravosa, de manifesto efeito confiscatório, concede-se desconto que chega a magnitude de 100% do valor da multa – e isso ocorre porque a multa, excessivamente elevada, tem efeito confiscatório. No caso do último parcelamento de débito, objeto da Lei n.º 11.941/2009, concedeu-se desconto que chega a 100% do valor da multa, e tais condições vem a confirmar o excesso da multa que, no percentual de 60% do valor do tributo, apesar de ter previsão legal, consoante art. 42, II, “f” da Lei n.º 7.014/96 tem efeito confiscatório, malferindo o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Assevera que neste caso, não se trata de pretensão de ver reconhecida inconstitucionalidade de lei na esfera administrativa, mas de inaplicabilidade de lei que fere a Constituição Federal, haja vista ser excessiva, em que a intensidade da punição extrapola do razoável, para atingir a propriedade.

Diz mais: que o efeito confiscatório da multa ainda se apresenta pelo fato da Fazenda Estadual dispor da Taxa Selic para atualização monetária da dívida e indenização pelo atraso do

pagamento, não havendo, por conseguinte, razoabilidade na aplicação de penalidade tão elevada. A multa de 60% do valor do tributo, em face do disposto nos artigos 5º, XXII, 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição Federal, só se justificaria em situação excepcional, de grave ilicitude, a título de sanção de natureza comportamental, e não para situação de mera falta de recolhimento.

Menciona e transcreve posicionamento dos Tribunais Superiores, inclusive do Supremo Tribunal Federal, que já decidiu, por diversas vezes, pela inconstitucionalidade de multa que supera de 30% do valor do tributo, para concluir que a multa de 60% é totalmente desproporcional a natureza da infração, tem efeito confiscatório e, por conseguinte, contraria toda ordem jurídica.

Conclui, pedindo seja julgado improcedente o lançamento objeto do Auto de Infração.

Informação fiscal prestada pelo próprio autuante (fls. 296 a 303), indica ter a empresa autuada atividade de fabricação de cimento, desde a sua inclusão no cadastro estadual até o exercício de 2010, ano objeto da auditoria, não havia entrado em operação, encontrando-se em fase de implantação, sendo que durante este período efetuou aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, cujo imposto destacado na documentação fiscal bem como a diferença de alíquota foram lançados a crédito na escrita fiscal empresa, seja de modo integral, seja de modo parcelado, na forma prevista pelo RICMS/BA.

Esclarece que tais lançamentos a título de crédito oriundos da aquisição de ativo imobilizado foram a única forma de utilização de crédito em sua escrita fiscal, visto que não houve compra de matérias-primas no período pela evidente razão de a empresa ainda não ter entrado em operação, e quanto às saídas realizadas no período, tratam-se de operações eventuais de venda de bens diversos, conforme notas fiscais anexadas, alheias à atividade da empresa, que é a fabricação de cimento, que no período fiscalizado, como já frisa mais uma vez, encontrava-se em fase pré-operacional.

Após tais esclarecimentos, indica que a empresa, que no período decorrido entre 2009 e 2010, encontrava-se em fase pré-operacional, creditou-se seguidamente do imposto destacado nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo, cuja apropriação está prevista na forma disposta no § 17 do artigo 93 do RICMS/97 transcrito.

Menciona que no caso de estabelecimento industrial, o direito ao crédito em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto destacado é extensivo apenas aos bens destinados ao ativo fixo estritamente vinculados à comercialização ou industrialização dos produtos da empresa, condicionados à efetiva saída dos produtos elaborados no estabelecimento. Dessa forma, observa que a efetiva apropriação dos créditos fiscais supracitados apenas estaria assegurada a partir do início da atividade fabril do estabelecimento; a fase pré-operacional não autoriza qualquer creditamento relativo às aquisições de bens, mercadorias e serviços, bastando para tanto leitura do inciso III do § 17 do citado artigo 93 para se verificar que, em vista de não ocorrer saída de produtos elaborados no estabelecimento no período, não haver fator de proporcionalidade a ser aplicado à razão de um quarenta e oito avos por mês a que se refere o inciso I do mesmo § 17.

Frente a tal entendimento, o crédito na escrita fiscal do contribuinte foi desconsiderado e o imposto que, por conseqüência, deixou de ser apurado, foi exigido no lançamento de ofício.

Analisa, a seguir, os itens 01, 02, 03 e 04 do lançamento, os quais referem-se a débitos que foram lançados regularmente na escrituração fiscal, todavia suportados por saldo credor na conta-corrente, considerado irregular, pelos motivos expostos. A defesa se apóia na tese de que tem direito ao crédito na aquisição de bens do ativo imobilizado, podendo apropriá-lo na forma regulamentar, mesmo na hipótese de não se encontrar em fase operacional. Em oposição ao seu pleito, o diploma regulamentar só assegura a possibilidade de uso do crédito condicionada à saída de mercadorias tributáveis no período, o que implica a circunstância da empresa encontrar-se em efetiva operação, o que obviamente não era o caso da autuada. No período de 2009 e 2010, bem como nos anteriores a autuada estava em fase de implantação.

Fala, ainda, que no novo regulamento aprovado pelo Decreto 13.780/2012, o art. 309, em seu § 2º, reproduz os mencionados dispositivos do diploma regulamentar anterior. No entanto, oportunamente, visando dirimir controvérsias suscitadas pela questão, o legislador, a título interpretativo, inseriu uma alteração na redação de tal artigo, cujo teor transcreve.

Assegura que o legislador explicita o que já estava subjacente em redações anteriores dos dois regulamentos, com entendimento pacificado junto a DITRI - Diretoria de Tributação da SEFAZ, e a defesa se apegava ao argumento de que vinha mantendo esse procedimento desde 2004, alegando que o fisco não se manifestou, de modo que após o decurso de 5 anos, os créditos teriam sido tacitamente homologados, raciocínio que refuta, porquanto a autuada já foi objeto de auditoria em exercícios anteriores nos quais se verificou a mesma irregularidade, qual seja, a utilização de crédito fiscal oriundo da aquisição de ativo imobilizado, a despeito de não ter efetuado nenhuma operação de saídas de produtos elaborados no estabelecimento pelo fato de ainda se encontrar em fase de implantação, em flagrante descumprimento da norma expressa no § 11 do artigo 93 do RICMS/97 e atualizado consoante o também mencionado § 2º do art. 302 do novo RICMS/12.

Reporta que na auditoria levada a termo também pelo mesmo, referente aos exercícios de 2005 e 2006, considerou indevidos os créditos lançados pela empresa que deram origem a acumulação de saldo credor em sua conta corrente, inclusive, esta acatou integralmente os valores exigidos no Auto de Infração nº 269094.0302/09-2 lavrado em 30/09/2009, e vem recolhendo regularmente o parcelamento firmado, transcrevendo trechos do lançamento referido.

Ressalta que naquele Auto de Infração, do mesmo modo que no atual, a exigência fiscal foi do débito que deixou de ser pago por conta do saldo credor irregular. O saldo credor remanescente foi anulado cabendo à empresa retificar sua escrita. A despeito da descon sideração dos créditos apropriados à época, a empresa não retificou sua escrita fiscal e continuou incólume a lançar irregularmente os créditos pela aquisição de ativo imobilizado na forma do § 17 do artigo 93 do RICMS/97.

Quanto aos itens 05, 06 e 07 do Auto de infração, afirma que dizem respeito a débitos referentes a aquisições interestaduais de ativo imobilizado, serviços de transporte e material de uso e consumo, respectivamente, cujas notas fiscais foram devidamente lançadas no livro registro de entradas, e no entanto não tiveram o débito resultante da diferença de alíquotas apurado e lançado no livro registro de apuração do ICMS.

Garante que ao admitir as aquisições, a defesa alega que não é devida a diferença de alíquota, ao arrepio da lei e do Regulamento do ICMS, dispensando maiores comentários. Registra um despropósito à fl. 247, quando o representante da empresa declara que *"por determinação constitucional, a diferença de alíquota só incide nas operações interestaduais com mercadorias, para consumo final e não para consumo na atividade industrial"*, indagando se a empresa não estava em atividade no período, como se falar em consumo na atividade industrial?, concluindo que a natureza da operação é tipicamente de material de uso, fato gerador da diferença de alíquota.

Mantém a autuação, e pede a sua procedência.

VOTO

O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, todas objeto da contestação por parte do sujeito passivo.

Quanto a prejudicial de eventual decadência invocada pela autuada, de logo, não posso acolher. Os patronos da empresa, entendem que o que predomina é a data da escrituração dos documentos fiscais que deram origem aos créditos que a empresa acumulava na data da autuação, porém, da leitura do lançamento, observa-se que o autuante simplesmente descon siderou o saldo credor existente em 2008, reconstituindo o conta-corrente fiscal da autuada, diante do fato dos saldos credores apresentados nos exercícios fiscalizados (2009 e 2010) representarem créditos sem

qualquer relação com as atividades industriais da empresa, até pelo fato de que a mesma nesta época, sequer tinha iniciado a sua atividade, encontrando-se em fase de implantação.

Ademais, os créditos fiscais de 2003, 2004, 2005 e 2006 já havia, sido objeto de glosas em fiscalizações anteriores.

Assim, descabe se falar em decadência, vez que a linha de início dos fatos, não é o ano de 2004 como pretende a empresa, mas, simplesmente, o de 2009, ou seja, dentro dos parâmetros definidos no próprio corpo do CTN para a ocorrência da decadência, motivo pelo qual não acolho tal tese defensiva.

No mérito, defende o lançamento através de dois blocos da autuação. No primeiro, aborda as infrações 01 a 04, e no segundo as infrações 05 a 07.

Relativamente às infrações 01 a 04, argumenta que não há o que se cobrar, vez que o direito a utilização do crédito fiscal é lícita, na forma do artigo 20 da Lei Complementar 87/96. A este respeito, importante esclarecer-se que a matéria de fundo da lide, tem ensejado discussões, de forma que é necessário se fazer uma pequena remissão histórica.

Fruto da Constituição de 1988, o qual instituiu o ICMS, o Convênio ICM 66, publicado no DOU em 16.12.1988, fixou de forma provisória as normas para que Estados e Distrito Federal instituíssem seu novo imposto não resolveu esse impasse. Trouxe em seu artigo 28 a mesma redação contida no diploma constitucional na parte relativa à não cumulatividade:

"Art. 28 O imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

Tal Convênio vigorou até a publicação da Lei Complementar 87 de 1996 que trouxe inovações para o ICMS importantes para o funcionamento do imposto. Dentre aquelas, podssso enumerar aquela contida no artigo 20, o qual transformaria o ICMS em imposto sobre o valor agregado puro, que veio com a seguinte redação:

"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito 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".

A partir de tal redação, Estados e Distrito Federal deveriam admitir como crédito a totalidade do imposto pago nas aquisições de mercadorias, inclusive destinadas ao ativo permanente e a uso e consumo do estabelecimento e as contratações de serviços, inclusive os de comunicação.

Contudo, o artigo 33 da mesma Lei Complementar trouxe regras de transição para que os contribuintes do ICMS pudessem se aproveitar de todos esses créditos do imposto, na forma da seguinte redação:

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

(...)

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela LC 138/2010)

II – (...)

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

(...)

IV – (...)

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses."

Desta forma, através de inúmeras alterações legislativas, o Congresso Nacional vem adiando a entrada em vigor do direito aos créditos que tornariam o ICMS um imposto sobre valor agregado,

sendo que a última delas ocorreu por meio da Lei Complementar 138/2010, que postergou para 1º de janeiro de 2020 a entrada em vigor do direito aos créditos que continuam previstos, mas impedidos de serem realizados desde a edição da Lei Complementar 87/96.

Os créditos autorizados pela Lei Complementar 87/96 que se encontram impedidos ou restringidos pelas sucessivas leis complementares publicadas, são aqueles relativos aos bens e mercadorias destinados ao ativo permanente, diante do conteúdo do parágrafo 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar 120/2005, continua limitando o crédito mensal a 1/48 do imposto destacado pelo fornecedor de mercadorias e bens destinados ao ativo permanente. Respeitado ainda, outro princípio constitucional, de que o crédito só é legítimo se a operação seguinte estiver tributada pelo imposto. Ressalte-se, neste caso, as exportações e a saída de papel imune destinada a impressão de livros, jornais e periódicos se equiparam às saídas tributadas para fins do exercício ao direito desses créditos.

Desta forma, aqueles créditos decorrentes de entradas de bens e mercadorias destinadas ao ativo permanente não são imediatos. Eles só podem ser realizados em 48 parcelas ao longo de 48 períodos de apuração do imposto, guardada a proporcionalidade com as saídas tributadas realizadas no mesmo período.

Frise-se, ainda, que o crédito do imposto relativo aos bens e mercadorias destinados ao ativo permanente, fixado em parcelas, na forma do parágrafo 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, não está na regra de transição prevista no artigo 33 da mesma norma legislativa.

Outra hipótese, é referente aos créditos relativos às mercadorias e serviços destinados a uso e consumo, diante do fato de que o *caput* do artigo 20 da Lei Complementar 87/96 veio com redação inovadora, permitindo todos os créditos, inclusive os relativos às entradas destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Contudo, como acima mencionado, edições sucessivas de Leis Complementares vêm prorrogando a entrada em vigor desse dispositivo, vedando aos contribuintes do ICMS a possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às mercadorias e serviços tributados pelo imposto e destinados ao uso e consumo do estabelecimento destinatário.

O ICMS vem largamente discutido no âmbito do Poder Judiciário em busca do reconhecimento da tese de imposto sobre valor agregado puro. Com isso, pretende-se expandir o direito ao crédito do imposto, limitado pelo parágrafo 5º do artigo 20 pelas sucessivas prorrogações do artigo 33 da Lei Complementar 87/96, tese esta, a cerne da argumentação defensiva.

Busca-se amparo no Poder Judiciário de que o constituinte ao fixar o direito ao crédito mediante a expressão "...com o montante cobrado nas anteriores..." se refere a todas as operações e prestações tributadas pelo ICMS. Não só aquelas mercadorias e serviços que integrarão o produto vendido.

Tais teses submetidas ao Poder Judiciário não prosperam nos julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal, o qual já sedimentou entendimento no sentido restritivo ao crédito do ICMS diante da interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal, não aceitando o argumento de que o inciso I do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal traz para dentro do princípio da não cumulatividade o direito irrestrito ao crédito do ICMS. Posso mencionar algumas decisões neste sentido:

RE: 299689 / MG - 18/05/2010

1ª Turma - Relator Ministro Marco Aurélio

EMENTA: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - CRÉDITO - BENS INTEGRADOS AO ATIVO FIXO - INEXISTÊNCIA DE ELO CONSIDERADA MERCADORIA PRODUZIDA. A aquisição de equipamentos que irão integrar o ativo fixo da empresa ou produtos destinados ao uso e consumo não gera o direito ao crédito, tendo em conta o fato de a adquirente, na realidade, ser destinatária final. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - MOLDURA FÁTICA. Na apreciação do enquadramento do recurso extraordinário em um dos permissivos constitucionais, parte-se da moldura fática delineada pela Corte de origem. Impossível é pretender substituí-la para, a partir de fundamentos diversos, chegar-se a conclusão

sobre a ofensa a dispositivo da Lei Básica Federal. AGRAVO - ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - MULTA. Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé.

Decisão A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, com imposição de multa, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Ayres Britto. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma, 18.05.2010.

AI 736757 AgR/SP - 02/03/2010

2ª Turma

Relator - Ministro Celso de Mello

E M E N T A: AGRAVO DE INSTRUMENTO - ICMS - CRÉDITO DO VALOR PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, OU DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E/OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO - APROVEITAMENTO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Precedentes. Decisão: Negado provimento. Votação unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Eros Grau. 2ª Turma, 02.03.2010.

Conclui-se, pois, das decisões acima trazidas como exemplo, que o direito ao crédito do ICMS relativo a bens do ativo permanente e materiais destinados a uso e consumo do contribuinte é uma liberalidade promovida pelo Congresso Nacional promovido por meio de Lei Complementar à Constituição Federal, sendo infrutíferas as argumentações em sentido contrário.

Os contribuintes do ICMS devem, pois, obedecer as restrições impostas pelo parágrafo 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, que trata dos créditos parcelados relativos às mercadorias e bens destinados ao ativo permanente, bem como, atentar para a norma definida pelo artigo 33 da mesma Lei Complementar para as aquisições de materiais destinados a uso e consumo.

Permanece, de igual forma, a vedação ao crédito do ICMS relativos a mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento enquanto o Congresso Nacional não revogar expressa, ou por decurso do prazo, o inciso I do artigo 33 da Lei Complementar 87/96.

No caso em tela, a própria autuada informa que no período fiscalizado encontrava-se em fase de instalação, portanto não operacional, o que vedaria o aproveitamento de tais créditos, além de apesar de mencionar insistentemente o disposto no artigo 20 da Lei Complementar 87/96, esquece-se das vedações e limitações do artigo 33 de tal diploma legal. Desta forma, a sua tese defensiva não pode ser acolhida. Ademais, de forma objetiva a discussão limitou-se à tese jurídica, sem apontar qualquer erro ou falha no trabalho fiscal, além daquele já analisado na preliminar, o que faz com que as infrações em comento (01 a 04) sejam consideradas procedentes.

Quanto às demais infrações (05 a 07), referem-se a recolhimentos de diferencial de alíquota não escriturados, sendo a argumentação apegada pela defesa, a de que falta base para a cobrança, por inexistência obrigacional na norma legal do diferencial de alíquota.

Tal conceito (diferencial de alíquota) vem a se constituir em regra de tributação onde o destinatário, contribuinte do ICMS, apura em benefício de seu Estado o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a interna, quando das aquisições de mercadorias, bens ou serviços oriundos de outros Estados e destinados ao seu uso, consumo, integração ao Ativo Permanente ou que não estejam vinculados a uma saída subsequente tributada, não se constituindo em nova forma de tributar como alegado na defesa.

Em contraposição ao argumento trazido pela defesa da autuada, posso mencionar o conteúdo do artigo 155, § 2º, inciso VIII da Constituição Federal:

"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:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e **caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;**

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto"; (grifo do relator)

Por tal dispositivo, constata-se que estão sujeitas à incidência do ICMS, em relação ao Diferencial de Alíquota, as operações e prestações interestaduais realizadas entre contribuintes, nas quais a mercadoria vendida se destine ao uso e/ou consumo do destinatário ou a seu Ativo Permanente (ou Ativo Imobilizado). Lembrando que essa regra também se aplica na prestação de serviços de transporte, quando não vinculado à operação ou prestação subsequente tributada pelo imposto, ou seja, somente estão obrigados ao recolhimento do Diferencial de Alíquota aquelas empresas que se afigurem contribuintes do ICMS, como é o caso da autuada, sendo este o pressuposto básico para a incidência do Diferencial de Alíquota, quando adquirir bens para uso, consumo ou Ativo Permanente, e não mercadoria, pois nesta, pressupõe etapa posterior, ou seja, para revenda ou industrialização.

As legislações estaduais impõem para os contribuintes do ICMS, pois, a obrigação de recolher o ICMS relativo à diferença existente entre a alíquota interna (praticada no Estado destinatário) e a alíquota interestadual nas seguintes operações e prestações:

- a) – na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para uso e consumo;
- b) – na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para o ativo imobilizado;
- c) – na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para uso e consumo;
- d) - na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para o ativo imobilizado.

Evidentemente, só se pode falar em exigência de diferencial de alíquotas a ser recolhido caso o percentual da alíquota interna seja superior ao da alíquota interestadual, sendo a sua base de cálculo o valor da operação que decorrer a entrada da mercadoria ou da prestação do serviço.

Daí concluo, pois, que há base legal para tal cobrança. E sendo devido, há a obrigação do sujeito passivo, em obediência à legislação estadual, que através da Lei 7.014/96, atentando para o comando Constitucional, assim determinou:

"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;".

Logo, desfaz-se, pois, a argumentação defensiva, pois a base legal está devidamente caracterizada, o que me leva a não aceitar os argumentos defensivos. Ademais, as mercadorias constantes do lançamento não tiveram qualquer outra destinação, senão aquelas previstas na lei até pelo fato da empresa estar em fase de implantação, sem qualquer produção industrial.

Ademais, o legislador constitucional, embora tenha delegado à Lei Complementar estipular normas relativas ao ICMS, de igual forma, não vedou a edição de lei ordinária para regular tal matéria, sequer que a Lei Complementar remetesse tal tema ao legislador ordinário.

Temos, pois, que as leis emanadas do poder legislativo, independentemente de ser o mesmo federal ou estadual, quando do exercício regular das prerrogativas a ele conferidas, gozam de exigibilidade ampla e irrestrita, vedada a negativa de sua aplicabilidade, motivo pelo qual não adito à tese defensiva apresentada.

Desta forma, e à vista de inexistência de inconsistências apontadas na defesa, em relação ao lançamento, julgo as infrações 05, 06 e 07 procedentes.

Quanto ao Auto de Infração mencionado ao longo da peça defensiva pela autuada (279127.0003/05-2), verifico que trata de infrações não coincidentes com as do presente lançamento, motivo pelo qual me abstenho de maiores comentários.

No tocante à arguição de confiscatoriedade da multa aplicada, diante do percentual aplicado, 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 da Bahia aos ditames da Lei Complementar 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.

Analisando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJ 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).

2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.

As decisões trazidas aos autos pela autuada, não refletem o entendimento recente da Corte Maior, inclusive uma delas, a do ministro Ilmar Galvão, data de 1981, ao passo que as mencionadas acima são de período recentíssimo.

Quanto aos argumentos defensivos que envolvem discussão acerca da constitucionalidade da norma, lembro a vedação imposta a este Órgão, diante do teor contido no artigo 167, inciso I do RPAF/99, de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, vez ser esta atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Dessa forma, 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. Quanto aos benefícios de programas de negociação de receitas tributárias, tratam-se de uma concessão do estado, submetidas ao crivo da Lei, e as dispensas de multas atendem aos interesses do poder público, vez que renúncia fiscal.

Frente a tudo quanto exposto, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração ora apreciado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269094.0613/14-4** lavrado contra **ITAGUARANA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$686.720,50**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 76.258,98 e de 60% sobre R\$610.461,52 previstas na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea "f", e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR