

PROCESSO - A. I. Nº 232411.0808/14-0
RECORRENTE - RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.
(RJ ALIMENTOS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0237-03/15
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/03/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0007-11/16

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Ficou comprovado que não houve recolhimento do imposto apurado, em decorrência da utilização pelo contribuinte de crédito fiscal em valor superior ao limite estabelecido no Decreto 14.213/2012. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal e perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração referente à exigência do valor de R\$8.897,95 a título de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária parcial ou total, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado, conforme Notas Fiscais Eletrônicas de números 15465 e 15477, emitidas em 13/08/2014.

Conforme descrição dos fatos, foi constatada a falta de recolhimento do ICMS referente a antecipação tributária, antes da entrada no território desse Estado, de mercadoria procedente de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado. NF-e de números 15477 e 15465, considerando a glosa de 3% e MVA de 11,33%.

Em primeira instância, os Ilustres Julgadores da 3ª JJF afastaram e preliminar de nulidade e as alegações de inconstitucionalidade com base no seguinte:

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente alegou que é absolutamente defeso ao Poder Executivo do Estado Destinatário, por meio de simples Decreto, desconsiderar unilateralmente a alíquota aplicada no Estado de Origem e exigir, relativamente a certos produtos, nas operações interestaduais, o pagamento do valor quase que integral, quando do ingresso dos produtos em seu território. Disse que a competência constitucional de cada Estado é instituir e cobrar o ICMS dentro do seu território, determinando, inclusive, as alíquotas internas a cada produto. Apresentou o entendimento de que o Decreto de nº 14.213 de 22 de novembro de 2012, que não reconhece o direito integral do crédito fiscal (12%) das remessas interestaduais das mercadorias procedentes do Estado do Espírito Santo é inconstitucional.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade do Decreto de nº 14.213/2012, observo que cobrança de ICMS efetuada no presente Auto de Infração está conforme a legislação deste Estado, que tem

a competência para instituir e cobrar o ICMS, ou seja, o imposto lançado é previsto na legislação deste Estado, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Constatou que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O pedido de diligência fiscal foi indeferido em razão do seguinte:

O autuado afirmou que o julgador pode mandar realizar diligências ou perícias, conforme for o caso, a fim de conhecer os verdadeiros fatos envolvidos no processo.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal ou perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide.

Ao analisar o mérito, os Ilustres Julgadores da 3ª JJF concluíram pela Procedência da autuação fiscal conforme os seguintes argumentos:

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, tendo em vista que foi constatada a falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Vale salientar, que em relação às aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar.

O autuado alegou que embora seja evidente a inconstitucionalidade do Decreto nº 14.213, as autoridades passaram a lavrar sucessivos autos de infração, cobrando a diferença entre o valor do ICMS destacado nas Notas Fiscais de entrada (12%) e o valor que elas consideram ter sido efetivamente recolhido, acarretando, conseqüentemente, um aumento no ICMS devido.

O mencionado Decreto nº 14.213/2012 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, estando previsto no art. 1º que “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”.

O § 1º do referido Decreto estabelece que “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 mesmo Decreto”. No caso de mercadorias oriundas do Estado da Goiás, o Anexo Único do citado Decreto prevê o crédito fiscal no percentual de 3% sobre a base de cálculo.

Em relação às aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subseqüentes, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar.

Por outro lado, tratando-se de aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, os prazos para recolhimento do imposto são os previstos no art. 125, II, “b” da Lei 7.014/96, ou seja, na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subseqüente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado. Como o imposto foi recolhido a menos em decorrência da utilização de crédito fiscal a mais pelo defendente, o cálculo foi efetuado corretamente e exigido o valor referente à diferença apurada, conforme demonstrativo à fl. 11.

O autuado não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, alegando que não foi observado o princípio da não cumulatividade do ICMS. Disse que o limite objetivo da não-cumulatividade concretiza-se com a compensação entre créditos apurados tendo-se em vista o imposto devido na operação anterior, e débitos, apurados levando-se em consideração o ICMS devido na operação atual.

Na informação fiscal foi destacado que não procede a alegação defensiva de que não estaria sendo observado o princípio da não cumulatividade, que foi perfeitamente respeitado conforme se vê da planilha de cálculos à fl. 11, onde está claramente demonstrado que foram considerados os créditos, inclusive dos pagamentos efetuados;

apenas não foi admitido no percentual pretendido pelo dependente, por força do que dispõe o Anexo único do Decreto 14.213/12.

Em relação ao cálculo do imposto relativo à antecipação tributária na apuração do tributo devido, foram deduzidos os créditos destacados nos documentos fiscais, observando o limite previsto no Anexo Único do Decreto 12.413/12, e foram considerados os valores já recolhidos a título de antecipação tributária, conforme cópias dos respectivos comprovantes acostados aos autos (fls. 14 a 18).

Neste caso, o imposto exigido a título de antecipação tributária foi calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista na legislação, e do valor do imposto resultante foi deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, respeitando-se o mencionado limite estabelecido no Decreto 14.213/2012 bem como, os valores recolhidos antes da ação fiscal.

Conclui pela subsistência da autuação fiscal, haja vista que, de acordo com o levantamento fiscal, ficou comprovado que não houve recolhimento do imposto apurado, em decorrência da utilização pelo dependente de crédito fiscal em valor superior ao limite estabelecido no Decreto 14.213/2012.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Observa que a sua atividade empresarial é voltada exclusivamente para a produção e comercialização de gêneros alimentícios e que vem se deparando com inúmeras autuações e apreensões de suas mercadorias, manifestamente arbitrárias, sob a justificativa de que estaria deixando de promover o recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária, face ao não reconhecimento de seu direito de se creditar integralmente das remessas interestaduais das mercadorias procedentes dos Estados do Espírito Santo, Goiás, Paraíba e Minas Gerais, nos termos do Decreto de nº 14.213 de 22 de novembro de 2012, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias.

Suscita o princípio da verdade material, ressaltando que se tem como regra basilar, o aspecto de que o ônus da prova deve ser atribuído ao Fisco, a quem cabe provar a ocorrência do fato gerador ou da infração que se quer imputar ao sujeito passivo. Observa que somente deve haver inversão do ônus da prova, para transferi-lo ao contribuinte, na hipótese de haver disposição expressa da norma legal nesse sentido.

Suscita também o princípio da inquisitorialidade, argumentando que as autoridades devem, sempre, atentar-se para as normas que regulamentam o processo administrativo fiscal, no tocante a ir em busca de novas provas, determinando, a pedido do sujeito passivo ou de ofício, a realização de perícias ou diligências necessárias, bem como a resposta de quesitos feitos pelo sujeito passivo, que visem a esclarecer os fatos conectados com o lançamento do crédito tributário.

Alega a inconstitucionalidade do Decreto nº 14.213/12, argumentando que as alíquotas aplicáveis nas operações internas são fixadas pelos governos estaduais, tendo em vista a competência constitucional. Dessa forma, entende ser absolutamente defeso ao Poder Executivo do Estado Destinatário, por meio de simples Decreto, desconsiderar unilateralmente a alíquota aplicada no Estado de Origem e exigir, relativamente a certos produtos, nas operações interestaduais, o pagamento do valor quase que integral, quando do ingresso dos produtos em seu território. Cita julgado do STJ (RMS: 31714 MT 2010/0044507-3, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 03/05/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/09/2011).

Assevera que cabe exclusivamente ao Senado Federal, por força do art. 155 § 2º, IV, da Constituição Federal determinar a alíquota interestadual aplicável a cada caso e que não há possibilidade jurídico-constitucional do Poder Executivo do Estado Destinatário desconsiderar unilateralmente uma redução de alíquota aplicada no Estado de Origem, e exigir, relativamente a certos produtos, sua complementação, além do que já lhe cabe.

Aduz que no presente caso o Estado remetente resolve, dentro de sua competência constitucional e dos limites estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, reduzir a alíquota das operações interestaduais para determinadas empresas e mercadorias e por sua vez, o Estado destinatário (Bahia) através de simples decreto, determina que não vai considerar a redução da alíquota do Estado de origem, vedando o crédito fiscal, e cobrando a antecipação parcial da suposta

diferença, além da alíquota interna.

Entende que é inconstitucional o Decreto de nº 14.213 de 22 de novembro de 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 federal nº 24 de 01.01.1975"*, em razão da impossibilidade tal ato normativo regulamentar matéria que não é de sua competência.

Invoca a não cumulatividade do ICMS e assevera que esta regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir, razão pela qual entende que o Decreto nº 14.213/12, que não reconhece o direito integral do crédito fiscal (12%) das remessas interestaduais das mercadorias procedentes do Estado do Espírito Santo é inconstitucional.

Não houve Parecer da PGE/PROFIS por conta do quanto disposto no art. 136, parágrafo 3º, alínea “b”, item “3” do RPAF.

VOTO

O cerne da lide reside na 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 em seu Anexo único.

Observe, portanto, que a matéria da lide é exclusivamente de direito, não havendo qualquer necessidade de conversão do feito em diligência fiscal ou realização de perícia, para a qual o Recorrente sequer elaborou os quesitos, conforme determina o art. 145, parágrafo único, do RPAF. Sendo assim, entendo que as alegações recursais sobre os princípios da verdade material e inquisitorialidade não têm qualquer relação com a matéria a ser analisada no presente Recurso.

Note-se que o Decreto Estadual nº 14.213/12 estabelece a vedação ao direito de utilização dos créditos em comento, porque a operação anterior é beneficiada com redução de alíquota ao patamar de 3%.

Segundo o Recorrente a regra de vedação ao direito de crédito de ICMS prevista no Decreto nº 14.213/12 representaria uma ofensa à não cumulatividade estabelecida 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.

Entretanto, conforme recentes decisões do STF e STJ sobre a matéria em debate, observe que o Decreto nº 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 importante esclarecer que as limitações ao direito de crédito em relação às operações isentas ou com 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. Ademais, é garantido o direito ao crédito do ICMS “devido” na operação anterior, portanto, não se pode se creditar de imposto que não incidiu na etapa anterior da cadeia de incidência.

Segundo o Supremo Tribunal Federal 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)

Este é o entendimento que prevalece na jurisprudência do STF até hoje, qual seja, no sentido de que a redução de base de cálculo equivale à isenção fiscal parcial, e assim autoriza a vedação ao direito de crédito.

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)

Nada obstante existirem algumas decisões contrárias ao entendimento acima exposto na jurisprudência do STJ, conforme indicou o Recorrente em suas razões recursais, 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.

É importante ressaltar 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 nº 14.213/12, ao estabelecer a vedação ao direito de utilização dos créditos em comento, ressaltou expressamente que será admitido o crédito proporcional, equivalente ao percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme §1º do art. 1º.

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 1ª 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 **232411.0808/14-0**, lavrado contra **RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA. (RJ ALIMENTOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.897,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS