

PROCESSO - A. I. Nº 206911.0008/15-2
RECORRENTE - UNIMARKA DISTRIBUIDORA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0030-02/16
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/12/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0282-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS CONTEMPLADAS COM BENEFÍCIO FISCAL. O sujeito passivo recebeu em operações de transferências de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75 e não promoveu corretamente o estorno de crédito devido consoante determinação expressa do Decreto nº 14.213 de 22/11/2012. Infração não elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2015, o qual exige ICMS no total de R\$340.030,04, imputando ao recorrente a seguinte infração:

***01 – 01.02.96.** Utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75, ensejando a realização dos competentes estornos de créditos, à luz das limitações nos Decretos 7.799/00 e 14.213/12, nos meses de setembro de 2013 a dezembro de 2014, conforme CD à fl.07 e Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl.08.*

O entendimento adotado pela referida junta, que julgou Procedente, por unanimidade, encontra-se abaixo transcrito, “*ipsi literis*”:

“VOTO

O lançamento de ofício fundamenta-se na utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, decorrentes de entradas de mercadorias oriundas de outras unidades da federação, contempladas em sua origem, com benefício fiscal não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei complementar nº 24/75, ensejando assim, a efetivação dos competentes estornos de crédito, à luz do disposto nos normativos tributários editados pelo Estado da Bahia, constantes nos Decretos nºs 7.799/00 e 14.213/12.

Ou seja, trata de estorno de crédito fiscal devido a utilização indevida 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 nº 24/75.

O sujeito passivo em sede de defesa refutou a acusação fiscal, arguindo que:

- a) o auto de infração está eivado de inconstitucionalidade, por conta da inobservância ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, que se encontra insculpido no § 2º do Art. 155 da CF/88, e nessa esteira reproduz o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça), versando sobre questões alusivas ao tema não-cumulatividade;*
- b) é necessária uma revisão da autuação fiscal, evocando a não observância por parte do Autuante, quanto ao disposto no Art. 530-L-R-B do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, que autorizava um estorno de débito de 33% sobre as saídas interestaduais, resultando assim, em um crédito de 8,04% a ser considerado pelo Estado da Bahia (12% - 33% = 8,04%), quando das entradas de mercadorias decorrentes de operações de venda interestaduais oriundas do Estado do Espírito Santo. E que utilizou exatamente o crédito fiscal destacado nos documentos fiscais.*

O autuante ao prestar informação fiscal sustentou seu procedimento fiscal sob o fundamento de que o Dec. nº

14.213/12, do Estado da Bahia, veda expressamente os 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 nº 24/75.

O débito encontra-se demonstrado nas planilhas constantes no CD à fl.07, o qual foi devidamente entregue ao autuado, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl.08 dos autos.

Constato que em uma das planilhas constam dois cálculos: a) o cálculo do estorno de cada documento fiscal, tomando por base as entradas por transferências, com base no Decreto nº 14.213/12, sendo consideradas todas as informações dos documentos fiscais e o valor do estorno calculado tomando por base o crédito fiscal à alíquota de 12% e deduzido o crédito presumido de 1%, resultando no estorno devido de cada mês; b) cálculo do estorno de cada documento fiscal em relação às saídas mensais, em consonância com o Decreto nº 7.799/00.

Já na outra planilha, consta o quadro resumo dos estornos de créditos a maior com base nos cálculos constantes nas planilhas acima citadas, em comparação com os valores dos estornos efetuados pelo autuado e constantes no Registro de Apuração do ICMS, resultando nos valores que foram lançados no demonstrativo de débito, a título de amostragem, do auto de infração.

MÊS	Estornos de Crédito Devidos		Total dos Estornos Devidos	Estornos de Créditos Efetuados - RAICMS		Total do Estornos Efetuados - RAICMS	Est. Crédito Efet. a Menor
	Dec. 14213/12	Dec. 7799/00		Dec. nº 14213/12	Dec. nº 7799/00		
janeiro	2.283,05	20,74	2.303,79	428,86	415,10	843,96	1.459,83
fevereiro	35.065,94	- 1.496,09	33.569,85	7.894,91	6.353,26	14.248,17	19.321,68
março	19.044,58	691,39	19.735,97	3.908,50	5.064,05	8.972,55	10.763,42
abril	27.648,27	691,38	28.339,65	5.887,85	5.718,48	11.606,33	16.733,32
maio	15.124,86	121,16	15.246,02	4.891,84	2.134,25	7.026,09	8.219,93
junho	32.834,82	- 0,02	32.834,80	6.579,90	5.969,97	12.549,87	20.284,93
julho	43.532,06	- 0,14	43.531,92	8.076,14	7.914,92	15.991,06	27.540,86
agosto	27.181,14	- 185,70	26.995,44	5.618,36	3.172,89	8.791,25	18.204,19
setembro	44.192,97	332,48	44.525,45	8.858,71	8.367,69	17.226,40	27.299,05
outubro	51.547,82	- 0,97	51.546,85	7.878,83	6.948,29	14.827,12	36.719,73
novembro	38.959,31	559,73	39.519,04	6.239,40	5.556,83	11.796,23	27.722,81
dezembro	50.830,87	1.272,02	52.102,89	10.130,81	8.415,89	18.546,70	33.556,19
							247.825,94

Da análise dos demonstrativos acima, verifico que fica patente nos autos, que não assiste razão ao defendente, uma vez que o levantamento fiscal, apurou no período fiscalizado de forma detalhada e pormenorizada o descumprimento pelo autuado da vedação expressa contida no Dec. nº 14.213/12, vigente a partir de 01/12/12, eis que não promoveu em sua escrita fiscal nos meses indicados o estorno de crédito devido, conforme determinado §§ 1º e 2º do artigo 2º do referido Decreto, já que as mercadorias se originam de estabelecimento atacadista do próprio autuado em outra unidade da Federação.

Não resta qualquer dúvida que o referido Dec. nº 14.213/2012 ao dispor sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, estatui em seu 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”.

Já o §1º do referido Decreto expressamente também estabelece que “o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem”, conforme estabelecido em seu Anexo Único. Ademais, é bom salientar que, consoante teor do §2º também se aplica ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e por antecipação tributária parcial.

Ressalto que o Decreto nº 14.213/12, visa impedir uma concorrência desleal entre contribuintes de outras Unidades Federadas, que se utilizando de benefício concedido pelo Estado de origem fora dos limites estabelecidos na LC 24/75, tenham o seu produto uma carga tributária menor do que seus concorrentes no Estado de destino não gozam de nenhum benefício em seu Estado fora da LC 35/75.

Além disso, em virtude de o autuado exercer a atividade de atacadista e ser beneficiário do Decreto nº 7.799/00, a fiscalização apurou o estorno calculado sobre as saídas internas.

Na peça de defesa o patrono do autuado não discordou dos números consignados nas referidas planilhas, limitando-se nas arguições de inconstitucionalidade.

Em que pese a extensiva argumentação defensiva sustentando a tese de que os créditos escriturais não podem ser afetados pela concessão de crédito presumido, e que no presente caso não se configura qualquer hipótese restritiva delimitada pela jurisprudência do STJ, entendo que o procedimento da fiscalização neste processo, ao contrário do quanto aduzido pelo sujeito passivo, e a jurisprudência dominante no âmbito do judiciário sobre esta matéria, não obstaculariza a glosa do crédito fiscal majorado pelo Estado destinatário, no caso a Bahia.

Ademais, é importante destacar ainda, que as decisões administrativas e judiciais citadas pelo contribuinte na peça de defesa, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide.

Nestas circunstâncias, fica prejudicada a análise da alegada inconstitucionalidade da norma tributária baiana aduzida pelo impugnante em face da vedação imposta pelo art. 167 do RPAF-BA/99 que afasta a competência deste órgão julgador.

Quanto ao pedido de revisão do lançamento, ressalto que a mesma em nada acrescenta aos fatos não contribuindo para o deslinde da questão, visto que, o autuado não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, mas tão-somente o método utilizado com base na legislação acima citada. Os elementos dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados, tornando-se despiciendo o objeto da revisão requerida, motivo pelo qual, com fulcro no art.147, inciso I, do RICMS/97, indefiro o pedido do autuado.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformada com a Decisão proferida, a recorrente interpôs Recurso Voluntário arguindo os mesmos fundamentos apresentados na impugnação.

Aduz que a infração que lhe é imputada é inconstitucional por ferir o Princípio da Não-Cumulatividade, citando o art. 155 da CF/88, bem como entendimento do STJ sobre o tema, não sendo o presente caso passível de estorno de crédito.

Ademais, afirma que as Notas Fiscais que motivaram a autuação fiscal revelam que houve apuração do ICMS pelos estabelecimentos que as emitiram, tanto que foi destacado o debito do imposto nos referidos documentos e tal débito foi suportado pela recorrente.

Deste modo, entende que, como não se está diante de operações de aquisições com isenção ou não incidência, e tendo sido destacado o ICMS nas Notas Fiscais que acobertaram as aquisições feitas pela recorrente, não há razão para a autuação.

Entende que a autuação, mantida pelo acórdão, parte do pressuposto contido no Decreto nº 14.213/12 do Estado da Bahia, de que os estabelecimentos localizados nos outros Estados (ES, GO, e MG), remetentes das mercadorias nas operações que motivaram a autuação fiscal, gozariam de incentivos fiscais não submetidos ao CONFAZ e que lhes tenham permitido pagar a título de ICMS aos seus Estados de origem valores supostamente menores do que os apurados/destacados nas Notas Fiscais que emitiram.

Assim, assevera que não faz sentido algum que o Estado da Bahia invista contra a recorrente para exigir o estorno parcial do ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisição das mercadorias, até porque entende que:

- a) do ICMS apurado e destacado nas Notas Fiscais emitidas pelas empresas estabelecidas nos outros Estados (neste caso, ES, MG e GO), eventual parcela que não tenha sido recolhida por aqueles contribuintes não é de titularidade do Estado da Bahia, mas sim dos Estados de origem, ou seja, não pode a Bahia exigir o que não lhe pertence;
- b) este estabelecimento baiano não pode ser apenado por eventual falta praticada por terceiros (neste caso, segundo aponta o Estado da Bahia), os Estados de origem, que eventualmente tenham concedido benefícios fiscais aos seus contribuintes sem expressa autorização do CONFAZ. Note que os arts. 136 e 137 definem quem são os responsáveis legais por infrações da legislação tributária, no que não se enquadra a ora recorrente;
- c) não pode o Estado da Bahia tentar coibir uma suposta inconstitucionalidade (a concessão de benefícios fiscais pelos Estados do ES, MG e GO, neste caso) praticando outra (ou seja, voltando-se contra este estabelecimento baiano, que apenas seguiu a orientação contida no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal), já que as inconstitucionalidades não se compensam, nos termos do que decidiu o STF quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence;

d) a pretensão do Estado da Bahia representa, na prática, uma tentativa de modificação das alíquotas interestaduais do ICMS definidas pela Resolução nº 22/1989 do Senado Federal em 12% e, nas operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste destinadas ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, 7%.

Fundamenta o seu entendimento em jurisprudência do STF na Ação Cautelar 2611/MG que trata de mesma matéria, bem como Decisão do STJ em sede de Mandado de Segurança também relacionado à mesma questão dos autos.

Deste modo, aduz que a afirmação contida no acórdão, no sentido de que o Decreto nº 14.213/12 visa impedir uma concorrência desleal entre contribuintes de outras Unidades Federadas não se justifica a uma análise mais cuidadosa, já que o imposto destacado de 12% na operação interestadual pelos contribuintes estabelecidos nos Estados de destino foi suportado pela recorrente, já integrado no preço da mercadoria, motivo este que a recorrente afirma não ser beneficiada quando de tais aquisições e, portanto, não pode ser acusada de concorrência desleal.

Por fim, requer seja recebido e provido o Recurso Voluntário, a fim de que se reforme o acórdão de primeira instância, e se julgue improcedente/insubsistente o auto de infração.

Em Parecer da PGE/PROFIS, a i. Procuradora Maria José Ramos Coelho apontou a repetição dos argumentos suscitados por ocasião da impugnação inicial, todos já apreciados pela decisão de primeira instância, sendo que o recorrente não cuidou de apresentar planilha ou cálculo em contraposição aos valores apurados no levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante.

Da análise, considerou ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Destacou que as planilhas colacionadas aos autos logram comprovar tanto o cálculo do estorno de cada documento fiscal, tomando por base as entradas por transferência, com base no Decreto 14.213/12, sendo consideradas todas as informações dos documentos fiscais e o valor do estorno calculado tomando por base o crédito fiscal à alíquota de 12% e deduzido o crédito presumido de 1%, resultando no estorno devido de cada mês como cálculo do estorno de cada documento fiscal em relação às saídas mensais, em consonância com o Decreto nº 7.799/00.

Por fim, entendeu que o recorrente descumpriu a vedação expressa contida no Decreto nº 14.213/12, vigente a partir de 01/12/12, eis que não promoveu em sua escrita fiscal nos meses indicados o estorno de crédito devido, conforme determinado no §1º e 2º do art. 2º do referido Decreto, já que as mercadorias se originam de estabelecimento atacadista do próprio autuado em outra unidade da Federação. Assim, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Objetiva o presente Recurso Voluntário a reapreciação da Decisão de Primeira Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração em comento.

A infração acusa o recorrente de utilização indevida 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 nº 24/75, objetivando a efetivação dos estornos de crédito com base nos Decretos nºs 14.213/12 e 7.799/00.

Sobre tal tema, inúmeros são os processos que já tramitaram neste Colegiado sobre a mesma matéria e todos com o mesmo desfecho (exemplos: Acórdão CJF Nº 0514-13/13 CJF Nº 0529-13/13). Sendo assim, transcrevo o voto prolatado em decisão, por unanimidade, da 3ª CJF (sessão de 17/12/2013) através do Acórdão CJF Nº 0514-13/13, cujo relator foi o i. Conselheiro Dr. LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA que expõe de forma clara e precisa o posicionamento deste órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia:

“{...}.

No mérito, o recorrente argumenta, em resumo, que a regra de vedação ao direito de crédito de ICMS prevista

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

A tese recursal me parece plausível, tanto que encontra respaldo em parte da doutrina e foi acatada pela jurisprudência do STJ durante muitos anos. Todavia, analisando as recentes decisões do STF e STJ sobre a matéria em debate, observo que o Decreto 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 cediço que o art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, estabeleceu limitações ao direito de utilização do crédito de ICMS, notadamente para as operações anteriores que forem isentas ou que não representem hipótese de incidência do ICMS. Vejamos:

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

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

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

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

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

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

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

É importante esclarecer que as limitações ao direito de crédito em relação às operações isentas ou 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.

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

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

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

Outrossim, em se tratando de operações interestaduais, como é o caso dos autos, a vedação à utilização do crédito se torna ainda mais relevante, pois se não houvesse qualquer limitação, o Estado destinatário seria obrigado a assumir o ônus do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente.

Bem por isso, o inciso II do §2º do art. 155 da CF ressalva que a limitação ao crédito não é absoluta, podendo ser dispensada se houver “determinação em contrário da legislação”, ou seja, se houver convênio ou protocolo interestadual.

Na prática, o referido dispositivo constitucional tem por finalidade limitar o poder de tributar dos estados-membros, impedindo a criação de benefícios fiscais locais. A verdade é que o pacto federativo brasileiro não passa de uma mera ficção, pois a Constituição Federal criou diversos mecanismos que retiram a autonomia dos estados e municípios, os colocam, muitas vezes, numa categoria hierárquica inferior à União; e as decisões do STF jamais desvirtuaram o caráter unitário da federação brasileira.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. O art. 52, § 1º, I, "d", das Disposições Transitórias do Regulamento do ICMS (com redação dada pelo

Decreto 2.872/2001), ao impedir que os contribuintes inadimplentes com qualquer obrigação, principal ou acessória, para com a Fazenda Pública Estadual e não estarem pendentes de pagamento autos de infração lavrados contra eles, afronta o art. 5º, XXXV e LV, da CF/88, além de constituir meio coercitivo de pagamento de tributos, o que não vem sendo admitido pelo Poder Judiciário.

4. Recurso ordinário provido em parte para conceder parcialmente a segurança. (RMS 26497 / MT RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2008/0052106-7 Relator(a) Ministra ELIANA CALMON (1114) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 18/09/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 21/10/2008)

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

É importante 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 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, que transcrevo a seguir:

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

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

Diante do exposto, com o devido respeito àqueles que sustentam a tese contrária, entendo que a melhor exegese para o tema em debate é considerar que o Decreto nº 14.213/12 não afronta qualquer dispositivo legal ou constitucional, pelo contrário, visa justamente garantir a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, à luz da interpretação sistemática e teleológica que vem sendo aplicada pelo STF.

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

No caso em tela, como bem apontou a Procuradora no Parecer exarado, o recorrente se ateve tão somente a questionar a inconstitucionalidade do Decreto nº 14.213/12, sem, contudo, discordar dos números apurados pelo autuante. Insta ressaltar que os demonstrativos encontram-se no CD anexado à folha 06, onde o Auditor Fiscal esmiuçou as operações de todo o período autuado.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade do referido Decreto, observo que 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. No entanto, faz-se necessário discorrer sobre o referido Decreto.

O 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”. Em seguida, 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.

Por outro lado, o disposto no caput do artigo 1º do mencionado Decreto também se aplica ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e por antecipação tributária parcial (§ 2º).

Como se trata de imposto exigido no presente lançamento, referente à mercadoria oriunda, em sua maioria, do Estado do Espírito Santo, aplica-se as regras constantes no Decreto nº 14.213/2012.

Ademais, o recorrente afirma que nada deve aos cofres públicos estaduais, e que já fora recolhido o imposto devido, razão pela qual entende ser improcedente o Auto de Infração.

Sobre o valor recolhido, houve dedução quando da apuração do imposto exigido no Auto de Infração, conforme demonstrativo à fls. 03 e 04. Volto a repetir: o recorrente não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, haja vista que apresentou questionamentos apenas sobre princípios constitucionais, principalmente o da não-cumulatividade do ICMS.

Da análise dos demonstrativos anexados pelo Auditor fiscal, resta claro que a apuração do período fiscalizado se deu de forma detalhada sobre cada operação que ensejou no Auto de Infração em lide, o qual ficou demonstrado que não houve, nos meses apurados, o estorno de crédito devido, conforme determinado pelo Decreto, já que as mercadorias se originam de estabelecimento atacadista do próprio autuado em outra unidade da federação, como bem disse o julgador de Primeira Instância.

Como foi bem abordado no Parecer exarado, *o recorrente descumpriu a vedação expressa contida no Decreto nº 14.213/12, vigente a partir de 01/12/12, eis que não promoveu em sua escrita fiscal nos meses indicados o estorno de crédito devido, conforme determinado no §1º e 2º do art. 2º do referido Decreto, já que as mercadorias se originam de estabelecimento atacadista do próprio autuado em outra unidade da Federação.*

Assim sendo, por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão de piso.

VOTO DISCORDANTE

Em que pese o abalizado voto da n. Conselheira Relatora, peço a devida *venia* para discordar do seu entendimento quanto a utilização de créditos fiscais relativos às entradas de mercadorias contempladas com benefícios fiscais, a luz do Decreto nº 14.231/12.

Pois bem. A exação 1 trata de estorno de fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido pelo por este Estado, conforme o quanto estabelecido no Decreto nº 14.231/12, bem como o quanto previsto no artigo 312, inciso V do RICMS/BA-2012, abaixo transcrito, *verbo ad verbo*:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

V - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

Em seu recurso, o Contribuinte argumenta que a presente exação não observa o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, que se encontra insculpido no § 2º do Art. 155 da CF/88, bem como que, incentivo fiscal a que se refere o Auto de Infração, consiste na concessão de crédito presumido de ICMS, e, como já discutido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, este benefício, não se confunde com isenção e não incidência, e, portanto, não viabiliza o estorno do crédito do imposto já escriturado.

Corretíssima as teses do Contribuinte.

Também considero absolutamente ilegítima a exação imposta, uma vez que, não há na Lei nº 7.014/96 qualquer artigo que possibilite a exação nos termos lançados.

Ademais, tanto a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96 só excepcionam o crédito nos caso de isenção ou não incidência do imposto, o que, ao meu ver, não se confunde com o

benefício fiscal concedido, conforme abaixo se observa da própria leitura das normas em comento:

CF/88

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;*

(...)

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

(...)

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;*

LC 87/96

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.*

§ 1º *Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações **isentas ou não tributadas**, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

Portanto, segundo a nossa Constituição Federal e a Lei Complementar do ICMS, não sendo uma isenção ou não tributação, o benefício fiscal, de qualquer natureza, não obriga ao estorno de crédito, ou seja, não é uma das exceções previstas no mundo jurídico (CF, LC e CTN) capazes de afastarem o direito de crédito ou o princípio da não-cumulatividade nessas operações objeto de lançamento.

Noutro aspecto, pontuo que a Recorrente não pode ser prejudicada, eis que não é sua obrigação ter conhecimento de que as fornecedoras são ou foram beneficiárias de créditos presumidos de ICMS concedidos no bojo de um benefício fiscal.

Realmente, constato que nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Recorrente, não há qualquer informação fiscal sobre seu benefício. E nem poderia, pois trata-se de um tratamento tributário pessoal concedido pelo Estado, que não atinge a terceiros, já que é uma concessão específica para com um único Contribuinte, após a análise de cada situação individual.

Sem essa informação, não há como se compelir a Recorrente a investigar os benefícios fiscais que os seus fornecedores possuem, sem que isso viole o sigilo fiscal do fornecedor.

Trata-se em uma situação completamente teratológica que não pode ser tolerada no âmbito administrativo.

Por fim, vejo que o crédito adquirido estava regularmente escriturado no documento fiscal, logo, faz *jus* o contribuinte o seu aproveitamento, conforme determina a própria legislação.

Salvo as exceções previstas na Constituição Federal, entendo ser *contra legem* estornar crédito tributário de um contribuinte que adquiriu, de maneira lícita, produtos de indústria, quando não há nos documentos fiscais, qualquer informação que lastreie se essas operações eram acobertadas por benefício.

Além de ser irrazoável, é desproporcional e flagrantemente ilegal.

Assim, em que pese as opiniões divergentes em contrário, tenho que a infração 01 que requer o estorno de crédito fiscais à luz do Decreto nº 14.213/12 é totalmente insubsistente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206911.0008/15-2**, lavrado contra **UNIMARKA DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$340.030,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “f” e “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Paulo Danilo Reis Lopes, Valnei Sousa Freire Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS