

A. I. Nº - 191828.0002/15-2  
AUTUADO - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
AUTUANTE - HERMENEGILDO MAGALHÃES FRAGA, LUIZ CARVALHO DA SILVA e JOSÉ  
                  LUIS SOUSA SANTOS  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15/03/2016

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0045-03/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. IMPOSTO CREDITADO NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DEBITADO NAS SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ficou comprovado nos autos que o contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal nas entradas de mercadorias adquiridas de contribuinte que goza de incentivo fiscal em decorrência da diferença entre o valor creditado a mais na entrada que o débito nas correspondentes saídas. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestaduais sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Autuação não elidida pelo sujeito passivo. Mantida a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/06/2015, refere-se à exigência de R\$1.575.035,23 de ICMS, acrescido das multas de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 01.05.29. Falta de estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido pelo Poder Estadual, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as mercadorias de entrada e a de saída subsequente da mesma mercadoria, nos meses de dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014. Exigido o valor R\$1.573.646,73, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 06.02.01. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de novembro e dezembro de 2013 e março de 2014. Exigido o valor R\$1.388,50, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado com procuração às fls. 186 a 189, apresenta impugnação às fls. 163 a 185, alinhando suas razões de defesa nos termos a seguir sintetizados.

Revela que a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, §2º, ao outorgar competência para os Estados e o Distrito Federal para instituir o ICMS, estabeleceu que esse imposto seria “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”. Destaca que o dispositivo tratou de delimitar a órbita de atuação do princípio da não-cumulatividade, estabeleceu, exaustivamente, as suas exceções, determinando que nos casos que houver isenção ou não-incidência de ICMS, não ensejará o

surgimento do crédito de ICMS. Prossegue destacando que o constituinte originário, ao alçar à categoria de norma constitucional o postulado da não-cumulatividade do ICMS, determinou expressamente que esse imposto deveria sujeitar-se ao referido princípio, conferindo ao seu contribuinte o direito constitucional de compensá-lo. Assinala que, em virtude da cláusula da não-cumulatividade no ICMS tratar-se de matriz eminentemente constitucional, o crédito dele decorrente não constitui uma mera recomendação, mas uma garantia inexorável ao contribuinte do mencionado tributo, conferida pela Lei Suprema. Remata reproduzindo as ementas de julgado sobre a matéria. Recurso Extraordinário nº 111757, Segunda Turma, RTJ, 126, p. 715/721, do STF, e do REsp 773675/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/03/2007, DJ 02/04/2007, STJ.

Observa que nessa perspectiva, em cada operação é assegurado, pela Lei Maior, que o contribuinte deduza do valor a ser pago a quantia referente à exação do ICMS que incidiu na operação anterior, de modo que seja recolhido ao Fisco somente o resultado da diferença da referida operação aritmética. Assevera que, desse modo, chega-se à ilação, portanto, de que a não-cumulatividade no ICMS não comporta exceções, a não ser as hipóteses arroladas pelo próprio Constituinte Originário nos incisos I e II do §2º do art. 155, que são os casos de não incidência e a isenção.

Depois de reproduzir o teor do §1º, do art. 20, assinala que a Lei Complementar nº 87/96, no compasso da determinação constitucional, estabeleceu que não daria direito ao crédito operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Destaca que nesse contexto, não pode a Administração Tributária criar outras hipóteses de restrições à compensação do ICMS, sob pena de, violando a hierarquia normativa, afrontar a Lei Maior, violentando o postulado da não-cumulatividade, bem assim a Lei Complementar nº 87/96.

Assevera que a concessão de crédito presumido não corresponde à isenção e tampouco à não incidência, de modo que não deve implicar restrição ao crédito de ICMS, nem a o estorno do crédito já escriturado. Para ilustrar sua tese reproduz ementas de julgados do STF [Rcl 9682 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 10/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-124 DIVULG 25-06-2014 PUBLIC 27-06-2014] e do STJ [ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06, RMS 31.714/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 19/09/2011.]

Explica que no presente caso a Autoridade Fiscal, com base no art. 312, inciso V, do Dec. nº 13.780, lavrou auto de infração para cobrar ICMS, sob o fundamento de que “o contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o imposto debitado.”. Esclarece que o incentivo fiscal a que se refere o Auto de Infração consiste na concessão de crédito presumido de ICMS, que, como já pacificado no âmbito do STJ, não se confunde com isenção e não incidência, e, portanto, não viabiliza o estorno do crédito do imposto já escriturado.

Observa que atuação da Autoridade Fiscal de cobrar ICMS do contribuinte, sob o fundamento ele deveria ter estornado o crédito do imposto relativo à entrada de produtos adquiridos a indústrias a quem foram concedidos créditos presumidos, se revela absolutamente ilegítima, porquanto está em desconformidade com a Constituição Federal e com o CTN, razão por que deve ser o crédito tributário, ora exigido, desconstituído.

Destaca que a imposição quanto ao estorno do referido crédito sequer é emanada de dispositivo legal (o que também seria ilegítimo), mas do art. 312 do RICMS-BA/12, que corresponde à norma infra legal, o que torna ainda mais insustentável a autuação, porquanto não pode um dispositivo de decreto estadual contrariar o arquétipo do ICMS, criando novas hipóteses de restrição ao direito de compensação.

Assevera que o regulamento não pode ofender a lei nem criar novas obrigações nela não previstas, sob pena, em ambos os casos, de ilegalidade.

Revela que nesse sentido é o entendimento do STF como se constata da ADI 2489 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 10/09/2003, DJ 10-10-2003 PP-00021 EMENT VOL-02127-01 PP-00078, cuja ementa reproduz.

Aduz que mesmo se fosse legítimo o estorno de créditos relativos à entrada de produtos adquiridos a fornecedor a quem foi concedido crédito presumido, o que, como visto, não é, não poderia ser prejudicada, até mesmo porque não tinha conhecimento de que as suas fornecedoras eram beneficiárias de créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado da Bahia.

Sustenta que não pode ser compelida a espreitar os vínculos de natureza fiscal que os seus fornecedores mantêm e analisar os correspondentes dados daí advindos, sob pena de invadir a sua privacidade e violar o sigilo fiscal, direito fundamental do indivíduo, consagrado na Constituição Federal. Prossegue acrescentando que a invasão da intimidade da vida empresarial das sociedades com quem mantém relação, mediante o encalço inveterado de suas informações fiscais, poderia dar ensejo, inclusive, à demanda indenizatória por parte da pessoa que teve seu sigilo ameaçado. Arremata frisando que, estornar crédito tributário de um contribuinte que adquiriu licitamente produtos de indústria que foram beneficiadas com crédito presumido de ICMS, quando sequer os documentos fiscais que lastreavam essas operações não faziam qualquer referência a esse benefício, viola o princípio da razoabilidade.

Registra que atos estatais devem, portanto, obedecer a coeficiente de razoabilidade, que consubstancia limitação principalmente à atividade de produção normativa, amparada em padrões lastreados no postulado da proporcionalidade. Acrescenta que o Estado, principalmente em sede de tributação, não pode agir de maneira descomedida, excessiva, exagerada, pois a legitimidade da atividade estatal está subordinada à nota da razoabilidade, cuja ausência eiva de constitucionalidade o ato praticado. Destaca que o fato do ordenamento jurídico outorgar ao Estado o poder institucional de tributar não lhe confere, absolutamente, a prerrogativa de expedir normas com conteúdos desmedidos, arbitrários, dissociados dos padrões de razoabilidade.

Revela que a atividade de produção normativa deve estrita obediência aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, - parâmetros para aferição de constitucionalidade material do produto legislativo - que são vocacionados a reprimir o excesso e proibir o arbítrio eventualmente levados a cabo pelo poder tributante.

Assevera que a lei ao veicular conteúdo exagerado, abusivo, irrazoável, desproporcional é invalida, pois constitucional, na medida em que viola o princípio do devido processo legal, na sua dimensão material. Transcreve a ementa da ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025, para revelar a posição do STF.

Ressalta que a aferição da razoabilidade em matéria tributária consubstancia também controle de legalidade, de modo que o próprio STJ, a quem incumbe uniformizar a interpretação das leis federais, tem se valido desse tipo de análise jurídica, a exemplo do AgRg no AREsp 482.112/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 22/04/2014, DJe 29/04/2014.

Assevera que, tendo em vista que o CONSEF, nos termos do art. 2º, do Dec. nº 7.629/99, deve atender aos princípios da legalidade objetiva, cabe a este Conselho analisar a questão posta ao seu crivo também sob o prisma da razoabilidade, por também constituir matéria compreendida pelo controle de legalidade.

Requer a desconstituição do crédito tributário, violar a nota da razoabilidade.

Depois de reproduzir o enquadramento legal atribuídos às infrações 01 e 02 afirma que os dispositivos normativos legais invocados pela Administração Tributária, quando da lavratura do lançamento de ofício, em nenhum instante, autorizam a exigência do ICMS.

Acrescenta registrando que, a despeito de a Autoridade Fiscal ter apurado o *quantum debeatur*, estabelecendo a sua base de cálculo e aplicando a alíquota supostamente aplicável à espécie, não fez qualquer menção aos dispositivos legais em que se arrimou para calcular o valor da exigência fiscal, o que também constitui flagrante cerceamento de defesa. Continua mencionando que, nessa perspectiva, tendo em vista que não consta na fundamentação qualquer dispositivo legal viabilizando a cobrança do crédito tributário de ICMS, o Auto de Infração impugnado é nulo de pleno direito, pois eivado de vício material do lançamento. Arremata reproduzindo o art. 142 do CTN e colacionando trecho dos ensinamentos do jurista Leandro Paulsen para ilustrar sua tese.

Aduz que o fato de o contribuinte ter apurado o imposto devido, por meio dos seus próprios cálculos, não autoriza que a Autoridade Fiscal, ao estornar seus créditos de ICMS, a se valer desses cálculos sem apontar as normas tributárias incidentes, vale dizer, as normas que estabelecem a alíquota e a base de cálculo daquela exigência fiscal, seja porque o próprio contribuinte pode ter se equivocado na apuração, seja porque o lançamento é um procedimento vinculado, devendo, pois, o Fisco, não só calcular o tributo devido, mas, também, e sobretudo, apontar os dispositivos normativos em que se arrimou.

Assinala que caso o Fisco se valha dos cálculos de uma apuração levada a efeito pelo próprio contribuinte, sem, todavia, apresentar uma correspondente fundamentação legal consistente, a presunção de legitimidade do crédito tributário sucumbe, merecendo, dessa forma, ser desconstituído, ante a sua fragilidade. Arremata afirmando que nesses termos é a jurisprudência do STF, colacionando a ementa da AI 718963 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430.

Observa que, no presente caso, inequivocamente, a norma tributária impositiva incidente foi indicada de forma precária, constituindo vício material do lançamento, em face de erro de direito, cerceando o direito de defesa do contribuinte e eivando de nulidade o Auto de Infração.

Assevera que nas hipóteses de erro de direito, como no caso de fundamentação jurídica equivocada, o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, insuscetível de ser sanado no curso do processo administrativo ou processo judicial, devendo, portanto, ser anulado.

Reproduz as ementas do REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011 (g.n.) e do EREsp 1115649/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010, para ilustrar que esse entendimento, inclusive, já foi consagrado pelo STJ, sob a sistemática do Recurso Repetitivo, consagrado no art. 543-C do Código de Processo Civil.

Assinala que, ante a ostensiva deficiência na fundamentação legal do lançamento, o crédito tributário é nulo, merecendo ser desconstituído por este Conselho.

No tocante à multa aplicada, depois de reproduzir o art. 136 do CTN, observa que a doutrina e a jurisprudência preconizam que o referido preceito legal não pode ser levado a efeito mediante simples interpretação literal, mas deve ser analisado à luz da carga principiológica que norteia todo ordenamento jurídico, notadamente no que toca aos postulados da boa-fé e equidade.

Ressalta que a boa-fé, pois, “não constitui um imperativo ético abstrato, mas sim um postulado que condiciona e legitima toda a experiência jurídica, desde a interpretação dos mandamentos legais, e das cláusulas contratuais até as suas últimas consequências”.

Diz que a observância ao primado da boa-fé revela-se como *conditio sinequa non* para a realização da justiça, principalmente no que tange à interpretação e aplicação dos dispositivos emanados da produção legislativa, aí, por obvio, também inseridos os preceitos tributários.

Afirma que além da inevitabilidade de se interpretar o art. 136 do CTN à luz do princípio da boa-fé, há de se ressaltar que mencionado dispositivo legal, ao contemplar a expressão “independe da intenção do agente”, teve a finalidade de excluir a necessidade de o Fisco demonstrar o dolo, a deliberada intenção de lesar o Erário por parte do sujeito infrator, mas não isentou a autoridade fiscal de verificar a sua culpabilidade.

Explica que a subordinação à sanção exige a perquirição do elemento subjetivo na conduta do agente que praticou o suposto ilícito, a fim de verificar se agiu com culpa, de maneira que a inexistência de tal averiguação torna inaplicável o castigo fiscal. Sobre esse tema colaciona trecho de ensinamentos dos jurista pátrios, Ruy Barbosa Nogueira e Luciano Amaro.

Destaca que o STJ, nos autos dos Embargos de Divergência nº 1334749, pacifica o conflito de entendimento que havia entre as Turmas de Direito Público, firmou o entendimento de que é possível o afastamento de multa de natureza tributária levando em consideração a boa-fé do contribuinte.

Sustenta que no caso dos autos, não houve qualquer intenção de ocultar dados do Fisco, de sonegar tributos ou mesmo de se esquivar de recolher qualquer exigência tributária.

Registra que em face da sua evidente boa-fé não pode ser mantida a presente autuação fiscal, estornando os créditos de ICMS escriturados, notadamente quando, além de não ser hipótese de isenção ou não incidência, não constava qualquer informação nos documentos fiscais que lastreavam as operações quanto à fruição de créditos presumidos por parte do fornecedor, razão por que pede a declaração da sua total improcedência.

Sustenta que as multas impostas deverão ser canceladas, porque nitidamente confiscatórias. Frisa que a infração cometida levou à capitulação da multa veiculada pelo artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, impondo-lhe uma sanção de 60%. Diz que da leitura do dispositivo supra transcrito, é possível inferir que a multa aplicada se revela indevida, pois se refere à prática de conduta ilícita jamais cometida.

Ressalta que por força do princípio do não confisco, esculpido no art. 150, inciso IV da CF/88, o Poder Público, no exercício da tributação, bem assim no campo da aplicação das sanções fiscais, não pode agir imoderadamente, porquanto a atividade governamental acha-se vinculada ao princípio da razoabilidade que se apresenta como verdadeiro instrumento de aferição da constitucionalidade dos atos estatais.

Assevera que a graduação da multa fiscal deve ser sopesada de acordo com a gravidade do ilícito praticado, de modo que o veículo sancionatório que punir desproporcionalmente determinada infração perpetrada revela natureza confiscatória. Observa que nos termos do Auto de Infração lavrado foi imputada multa, com base no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, correspondente a 60% sobre o valor do crédito tributário. Arremata sustando que essa sanção fiscal de 60% sobre o crédito tributário apresenta-se abusiva e desproporcional em face da conduta praticada.

Destaca que o por meio do julgado RE 754554, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 21/08/2013, publicado em DJe-167 DIVULG 26/08/2013 PUBLIC 27/08/2013, Melo consolidou o entendimento de que a multa correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor da operação revela natureza confiscatória.

Arremata frisando que a multa correspondente a 60% sobre o valor do crédito do imposto, como a imputada por meio do Auto de Infração impugnado, é desproporcional e desarrazoada e, por isso, fere o princípio do não confisco, merecendo ser anulada.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

Conclui pugnando pela desconstituição do crédito tributário exigido.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 300 a 305, depois de reproduzir o teor das infrações e resumir as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, articulam as seguintes ponderações.

Identifica-se nos argumentos defensivos a tentativa de desconstituir o lançamento, alçando o direito ao crédito fiscal, não obstante sua índole constitucional como garantia do caráter não-cumulativo da hipótese de incidência do ICMS, à categoria de direito absoluto e incondicional, o que definitivamente não é o caso, uma vez que a própria norma constitucional admite de forma exemplificativa a possibilidade de exceções a tal direito.

Revela que o estabelecimento autuado iniciou atividade no Estado da Bahia em 04/09/2013 com a finalidade precípua de adquirir mercadorias fabricadas neste Estado por estabelecimentos detentores de incentivos fiscais, transferindo tais aquisições, ato contínuo, para outro estabelecimento da mesma sociedade empresária (CNPJ nº 01.933.349/0001-49) domiciliado no Estado de São Paulo. Mencionam que até a citada data, o estabelecimento paulista adquiria diretamente tais mercadorias das indústrias incentivadas baianas. Explicam que no ano de 2013 o Estado de São Paulo editou o Dec. nº 58.913/13, pelo qual passou a admitir como crédito fiscal apenas o valor efetivamente cobrado no Estado de origem, provocando esta mudança no *modus operandi* da SBF, que a levou a constituir em território baiano um estabelecimento atacadista para operar basicamente com transferências de mercadorias para seus outros estabelecimentos.

Informam que o autuado decidiu não se insubordinar contra a norma paulista, preferindo constituir um novo Estabelecimento aqui para contornar a situação, desconsiderando por completo a norma inserta no art. 312, inciso V, do RICMS-BA/12.

Mencionam que a SBF em procedimento administrativo fiscal protocolado no sistema SIPRO sob nº 046746/2015-8 requereu ressarcimento do ICMS antecipado a este Estado e cujas mercadorias foram remetidas para comercialização em outro, sendo que na decisão de tal pleito foi-lhe informado da modulação do crédito veiculada no mencionado art. 312, inciso V, do RICMS-BA/97 e a consequente necessidade de estorno dos valores exorbitantes da referida norma, no que foi imediatamente acatada, estornando-se o valor ali determinado.

Informam que o presente Auto de Infração consubstancia a exigência de estorno de crédito em relação a mercadorias do regime normal de tributação transferidas ao Estado de São Paulo. Sustentam não fazer sentido o Estabelecimento acatar a decisão quanto a mercadorias antecipadas objeto de pedido de ressarcimento e não acatar a mesma norma quanto a mercadorias do regime normal.

Revelam o entendimento de que a norma veiculada no art. 312, inciso V, do RICMS-BA/12 extrai seu fundamento de validade da própria Constituição Federal. Observam que a CF/88 estabelece em seu art. 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Destacam que a defesa considera como taxativas tais hipóteses de exclusão do crédito, o que não encontra guarida na interpretação dada a tal dispositivo pelo STF, que atém-se mais à natureza jurídica do que ao nome dos referidos institutos jurídicos. Frisam que em matéria de ICMS muitos institutos podem assumir natureza jurídica ou prestar-se ao mesmo papel, da isenção ou não-incidência. Alinharam as seguintes indagações: O que constitui para o direito uma redução de base cálculo do ICMS senão uma isenção total ou parcial? O que constitui um crédito presumido do ICMS senão uma isenção total ou parcial? O que constitui um diferimento do ICMS quando há a dispensa do recolhimento do ICMS diferido senão uma isenção? Ponderam que todos esses institutos expressam natureza jurídica de renúncia de receita, a legitimar a possibilidade de determinação de estorno de crédito do ICMS. Dizem ser esta a linha interpretativa que se observa em diversos julgados do STF e STJ, sendo exemplos: RE 635688/RS, RE 174478/SP, REsp 1402204/SC e AgRg no REsp 1463364.

Observa que a rigor o art. 312, inciso V, do RICMS-BA/97 nem se constitui numa determinação de estorno de crédito no sentido clássico. Explica que aquisições em Estabelecimentos incentivados para vendas no mercado interno baiano com 0% de Margem de Valor Agregado, jamais teriam nada a estornar, porque o débito não seria inferior ao crédito, porque a alíquota incidente na operação de saída seria a mesma incidente na operação de aquisição. Dizem tratar-se na verdade de uma modulação do crédito, consubstanciada numa determinação de estorno apenas quando o débito correspondente às saídas dos produtos anteriormente objeto de incentivo fiscal forem inferiores aos créditos integrais escriturados relativos àquelas entradas. Revelam que se configurando o crédito presumido uma renúncia de receita nos termos preconizados na Lei

Complementar nº 101/2000, em seu art. 14 e §1º - Lei da Responsabilidade Fiscal, seu impacto nas contas públicas do poder concedente não poderia ser maior do que o estimado na avaliação do seu impacto orçamentário-financeiro. Explicam que, por isso, porque o crédito fiscal gerado em tais operações é reconhecido integralmente ao destinatário das mercadorias adquiridas das indústrias incentivadas, devendo ser reduzido/modulado apenas na hipótese do débito gerado na saída de tais mercadorias ser inferior ao crédito relativo às suas entradas. Arrematam frisando que, caso contrário propiciaria o advento de crédito fiscal acumulado, com maximização do impacto financeiro da medida para além do estimado.

Asseveram não ter fundamento também a alegação de desconhecimento de que suas fornecedoras eram detentoras do incentivo fiscal consubstanciado em crédito presumido, haja vista que a concessão de tal incentivo é informação de caráter público objeto inclusive de publicação em Diário Oficial do Estado. Acrescenta que não se deve desconhecer que a abertura desta filial atacadista autuada teve intenção deliberada de continuar usufruindo os preços menores propiciados pelo referido incentivo, contornando a norma restritiva de crédito fiscal emanada do fisco paulista, contra a qual a sociedade empresária preferiu não se insurgir.

Entendemos legítima, razoável e proporcional, portanto, a modulação do crédito fiscal determinada pelo art. 312, inciso V, do Regulamento do ICMS (Dec. nº 13.780/2012).

Inexiste, por outro lado, vício de fundamentação no lançamento efetuado. Os dispositivos legais citados descortinam muito bem a conduta praticada em confronto com a conduta normativamente recomendada. Os demonstrativos anexos e partes integrantes do Auto de Infração, por sua vez, evidenciam à exaustão as operações alcançadas e o cálculo do estorno devido, propiciando a compreensão exata do lançamento e, por conseguinte, o exercício a contento do direito de defesa e do contraditório. Não há a nulidade afirmada.

Quanto ao argumento da defesa contra a aplicação da multa de 60%, dizem entender que não se justifica, uma vez que é uma decorrência direta e imediata da Lei nº 7.014/96, instituída pelo Estado da Bahia no exercício da sua competência constitucional - CF/88, art. 24, inciso I. Afirmam que tal percentual não traduz confisco, na medida em que se considera a extensão integral da norma instituidora Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso II, alínea "f". Explica que quando se integra a tal norma o disposto no art. 45, §1º, da mesma lei, conclui-se que o percentual de tal multa poderia ser reduzido a até 6%, caso houvesse o pagamento em 60 dias da autuação, o que afasta para longe qualquer argumento de irrazoabilidade na sua definição.

Observa que não há impugnação quanto à infração 02.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, depois de examinar os elementos que compõem os presentes autos, constato a inexistência de qualquer óbice ao exercício da ampla defesa pelo sujeito passivo, haja vista que a descrição dos fatos e da imputação foram efetuadas de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas. Assim, entendo que está evidenciado nos autos a inexistência de qualquer vício de fundamentação, haja vista que o impugnante se defendeu da forma que entendeu conveniente demonstrando pleno conhecimento da acusação fiscal. Constatou também que não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, cujas cópias foram devidamente entregues ao autuado, fls. 154 e 155. Portanto, resta patente que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudesse inquiná-lo de nulidade.

No mérito, a infração 01 trata da falta de estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar que o valor do imposto

creditado é maior que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as mercadorias de entrada e a de saída subsequente da mesma mercadoria, conforme demonstrativos acostados às fls. 25 a 136.

Saliento que a exigência objeto deste item da autuação, constante do enquadramento legal, fl. 01, decorre de previsão estatuída pelo inciso V do art. 312 do RICMS-BA/12, *in verbis*:

*"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."*

Constam às fls. 144 a 148, cópias das Resoluções que promoveram os benefícios de incentivo aos estabelecimentos remetentes das operações objeto da autuação, para os quais foram concedidos o incentivo de crédito presumido no percentual de 90% para ser utilizados nas saídas de calçados e produtos esportivos, mercadorias objeto da autuação.

Em sede de defesa, o impugnante contestou a autuação aduzindo a ilegitimidade do estorno exigido sob o fundamento do princípio da não cumulatividade do ICMS, invocando o teor do art. 20 e o §1º da Lei Complementar nº 87/96 que, somente não assegura o direito ao crédito fiscal do imposto anteriormente cobrado nas operações que tenham resultado em entrada de mercadoria no estabelecimento, quando decorrentes de operações ou prestações isentas ou não tributáveis ou alheios à atividade do estabelecimento.

No tocante ao argumento da defesa de que a exigência está lastreada em dispositivo regulamentar e não lei, não deve prosperar, haja vista que a utilização de crédito fiscal está regrada pela Lei nº 7.014/96 em seu art. 20, que estabelece originariamente as condições legais para a utilização de crédito, dentre outras, de cuja de entradas decorrem de operações isentas ou não tributavas.

Ao compulsar os autos, verifico que o estorno de débito ocorreu, efetivamente, em relação a operações de entradas cujas mercadorias foram beneficiadas pela concessão 90% de créditos presumido concedido aos estabelecimentos industriais incentivados, o que significa uma isenção parcial. O que nos remete ao entendimento de que, em se tratando de concessão de benefício fiscal, a dilação de prazo, tal como a isenção de impostos, como norma de exceção, no plano da incidência do tributo, mesmo atinente ao fornecedor do autuado, deve ter os dispositivos legais envolvidos literalmente interpretados, devendo o aplicador da norma restringir-se ao que se encontra previamente previsto na norma.

Nestes termos, entendo ter ficado patente nos autos que o estorno de crédito apurado decorreu do excedente do crédito fiscal apropriado nas entradas das mercadorias incentivadas em relação ao débito lançado pelo autuado nas saídas correspondentes, como se verifica nos demonstrativos acostados as fls. 25 a 136, cujo teor não foi, em qualquer ponto da defesa, contestado pela defesa.

Portanto, resta indubioso nos autos que o impugnante descumpriu o inciso V, do art. 312, do RICMS-BA/12. Assim, inequivocamente, configura-se caracterizada a acusação fiscal desse item da autuação.

Ademais, consoante expressa determinação do inciso III do art. 167, do RPAF-BA/99, este Órgão julgador não tem competência para negar a aplicação de norma vigente.

Do mesmo modo, quanto à alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade previsto na CF/88, também falece competência para apreciação de matéria que envolva aspecto de constitucionalidade do direito posto.

Assim, concluo pela subsistência da infração 01.

No que concerne à infração 02 trata falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

Analisando as peças processuais e a legislação que rege à espécie, a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo do contribuinte adquirente.

No Estado da Bahia, instituída a exigência, cujo fato gerador ocorre no momento expressamente preconizado pelo do inciso XV do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 e regulamentada pelo RICMS-BA, vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O sujeito passivo em sede defesa não contestou os demonstrativos de apuração elaborados pelo autuantes acostados às fls. 19 a 24 e 137, constante do arquivo integra o CD, fl. 149, cuja cópia foi entregue ao deficiente, fls. 154 e 155.

Logo, ao contrário do que aduziu o impugnante, afigura-se a acusação fiscal com o devido enquadramento legal, inexistindo, portanto, qualquer vício de fundamentação.

Concluo que subsiste a exigência fiscal, haja vista que a legislação prevê a incidência da diferença de alíquotas em decorrência da entrada de bens destinados ao uso, consumo do estabelecimento.

Em relação à multa aplicada, o deficiente alegou que o montante exacerbado da penalidade aplicada implica constitucional efeito confiscatório. Saliento que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, expressamente preconizadas na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 191828.0002/15-2, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.575.035,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2016.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA