

**PROCESSO** - A. I. N° 274068.0005/16-6  
**RECORRENTE** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0063-04/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/11/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0277-11/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS CONTEMPLADAS COM BENEFÍCIO FISCAL DO ICMS NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO OU PROTOCOLO. A infração 4 decorreu inteiramente do descumprimento do Decreto nº 14.231/12, conforme estabelecido em seu anexo único, que veda em parte, os créditos oriundos de estados que descumprem a Lei Complementar nº 24/75, concedendo benefícios não autorizados em convênios e protocolos. Assim, é possível verificar no demonstrativo que as notas fiscais são quase todas de Minas Gerais, e que o Recorrente lançou a crédito nas entradas o valor destacado em documento fiscal, em descumprimento total ao Decreto Estadual. Infração 4 procedente. Mantida a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO NÃO RECOLHIDO TEMPESTIVAMENTE. A autuante calculou o imposto devido por antecipação parcial na forma da lei vigente do Estado da Bahia, e como o imposto que deveria ter sido antecipado, já recolhido nas saídas tributadas, cobrou apenas a multa prevista em lei, em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade. Face ao exposto, mantendo a decisão de piso. Infração 3 procedente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso Voluntário em razão da 4ª JJF haver julgado Procedente o Auto de Infração com 4 itens no valor total de R\$1.405.235,19, tendo o Recorrente reconhecido as infrações 1 e 2, e fazendo parte desta lide, apenas as infrações remanescentes, 3 e 4, abaixo descritas:

*Infração 03 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente. Anexado em meio magnético NF-e e Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tudo conforme DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL - ANEXO 6, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Período: janeiro de 2014 a setembro de 2015. Valor da multa: R\$570.673,81.*

*Infração 04 – O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS NÃO AUTORIZADO por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar 24/75. O contribuinte recebeu mercadoria de atacadista dos estados de Goiás, CNPJ: 61.068.276/0306-07, beneficiado com crédito outorgado de 3% sobre o valor da operação, conforme art. 11, III do Anexo IX do RICMS/GO, Pernambuco, CNPJ: 61.068.276/0159-85, beneficiado com crédito presumido de 3%, conforme Lei 11.675/99 e art. 10, I do Decreto nº 21.959/99 e de Minas Gerais, CNPJ: 61.068.276/0038-98, beneficiado com crédito presumido de modo que a carga tributária, nas operações de saída promovidas pelo contribuinte, resulte em no mínimo 3% - art. 75, XIV, “a” do RICMS/MG. É vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas nos itens 1.12, 2.1 e 5.2 do Anexo Único do Decreto 14.213/12, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75. 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 do Decreto 14.213/12. De acordo com os itens 1.12 e 5.2 do Anexo Único do Decreto 14.213/2012 só é admitido crédito de 9% sobre a base de cálculo, para os Estados de Goiás e Pernambuco. Como o contribuinte é signatário do Termo de Acordo Atacadista, conforme o art. 6º do Decreto 7.799/00, só usa efetivamente o crédito de 10%, já que lançou o estorno de crédito no Livro de Apuração com a descrição Estorno de Crédito 2% BA, restando o estorno de crédito de 1%. De acordo com os item 2.1 do Anexo Único do Decreto 14.213/2012 só é admitido crédito de 3% sobre a base de cálculo, para o Estado de Minas Gerais. Anexado em meio magnético NF-e e Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tudo conforme DEC. 14.231/12 - CRÉDITO INDEVIDO - ANEXO 7, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Período: janeiro de 2014 a setembro de 2015. Valor ICMS: R\$825.961,02.

Após a impugnação inicial e da Informação Fiscal prestada pela autuante, o auto foi julgado Procedente pela 4ª JJF, às fls. 327/43, nos termos abaixo, em resumo, após negar o pedido preliminar de nulidade:

(...)

A infração 03 diz respeito à exigência de multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente. Constam como infringidas as disposições legais contidas no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96.

O impugnante em sua defesa trata esta infração como cobrança de imposto e não como multa percentual sobre o imposto. E, ao final, a impugna por entender ter havido dupla penalização. Por seu turno, a autuante entende que o deficiente não observou que a mesma trata de imposição de multa e não de imposto. Entende correta a infração.

A fiscalização de posse dos documentos fiscais, quando das aquisições de mercadorias em que a antecipação parcial era devida (anexo 6 – CD de fl. 217 e amostra do levantamento às fls. 24/25) calculou, mensalmente, o valor do crédito fiscal consignado em cada documento fiscal de acordo com as determinações do Decreto nº 14.213/12 (§ 2º, do art. 1º), o qual estabelece que fica vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no seu Anexo Único, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da LC nº 24/1975.

Precisamente: glosou os créditos fiscais a maior constantes nos documentos fiscais e calculou o ICMS antecipação parcial na forma entendida como devida, o apresentado, igualmente de forma global por mês. Após este cálculo, apurou o imposto que a empresa havia recolhido, mensalmente, a título de antecipação parcial. Em seguida, apurou a diferença entre o imposto pago mensalmente por antecipação parcial e o que deveria ter sido pago obedecendo às determinações do Decreto nº 14.213/12. Sobre esta diferença mensal apurada, aplicou a penalidade de 60%. E esta forma de apuração foi ratificada na sua informação fiscal. Diante deste quadro, é equivocado o argumento de defesa de que aqui se estar a exigir imposto, pois, clara e expressamente, se trata da exigência de multa percentual. Em assim sendo, não existe, como quer crer o deficiente, qualquer dupla penalização, o que me leva a manter a infração.

Na infração 04 trata da utilização indevida de crédito fiscal relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal de ICMS NÃO AUTORIZADO por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar 24/75.

Por tais determinações, o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem. E, de acordo com os itens 1.12 e 5.2 do nominado Anexo só é admitido crédito de 9% sobre a base de cálculo, para os Estados de Goiás e Pernambuco. Como o contribuinte é signatário do Termo de Acordo Atacadista, conforme o art. 6º do Decreto 7.799/00, só usa efetivamente o crédito de 10%, já que lançou o estorno de crédito no Livro de Apuração com a descrição Estorno de Crédito 2% BA, restando o estorno de crédito de 1%. De acordo com os item 2.1 do Anexo Único do Decreto 14.213/2012 só é admitido crédito de 3% sobre a base de cálculo, para o Estado de Minas Gerais. O autuado, sobre tais aquisições, utilizou o crédito fiscal consignado nos documentos fiscais que não contemplam tais benefícios fiscais (constam com alíquota de 12% ou 7%).

Valores destoantes com a legalidade - como os resultantes de favores unilaterais estranhos à LC 24/75 - devem ser proclamados indevidos, incobráveis, inexigíveis e, nesta toada, desmerecem ter o prestígio da não-cumulatividade. Segundo a mesma sorte dos valores calculados com fulcro numa base de cálculo exagerada ou numa alíquota acima do previsto que impliquem na transferência de créditos fiscais além do montante devido. ... A questão aqui não deve ser examinada do ponto de vista do contribuinte, a quem é vedado alegar ignorância à lei, conhecida máxima jurídica, mas do ponto de vista do Estado destinatário, ao suportar um crédito fiscal flagrantemente ilegal, consoante tantas vezes lembrado nestas informações fiscais. Outro ponto a ser considerado é que o deficiente advoga que, pela norma constitucional, somente podem ser glosados (ou estornados) créditos fiscais advindos de operações com isenção ou não tributação. Este é outro ponto onde o impugnante finca sua argumentação com o objetivo de dar base legal à utilização do crédito fiscal constante nas notas fiscais.

A Lei Complementar nº 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, assim determina: Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. E indo adiante, este mesmo art. 1º dispõe: Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. Ou seja, qualquer “incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais”, em relação ao ICMS, somente podem ser concedidos através de convênios firmados entre os entes tributantes.

Devem passar pelo crivo do CONFAZ - Conselho no qual os Secretários de Fazenda dos Estados que se reúnem para deliberarem acerca de incentivos fiscais, com a Coordenação de órgão administrativo da União. Diante destas determinações é que o art. 8º da nominada Lei Complementar dispõe: Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; (grifo não original) II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal. E, entendo, todo este cuidado do legislador em determinar que os incentivos fiscais (no presente caso - concessão de crédito presumido) somente podem ser concedidos através de convênios firmados entre os Estados, tem por objetivo que um Estado não seja obrigado a suportar um ônus advindo de um crédito fiscal não cobrado pelo Estado fornecedor e que irá repercutir em suas receitas.

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

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, 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.

Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. Diante de tudo ora exposto e como o defendente não contesta os valores apurados, a infração é mantida.

Quanto a multa aplicada, para que não seja no futuro arguido falta de apreciação, observo que em relação à infração 03, conforme ora decidido, não existe mais razão a ser abordada. Se acaso, da infração 04, como já visto, é ela aplicada pela lavratura do Auto de Infração, matéria, de igual forma, abordada neste voto. Sendo assim, sua alegação de haver dupla penalização, já que se exige o imposto decorrente de “obrigações principais” não tem o condão de desconstituir-las. E quanto a sua afirmativa de que até em relação à multa e aos juros de mora, é flagrante a sua nulidade, por violação ao art. 142 do CTN, pois a vinculação plena do ato de lançamento e estrita legalidade não foram observadas, observo que as infrações ora mantidas obedeceram aos ditames do art. 142, do CTN, não havendo qualquer ato praticado que se possa invocar o quanto disposto no inciso IV do art. 18 do RPAF/99. Voto pela procedência do Auto de Infração, o mantendo em sua integralidade. Solicita-se que o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologue os valores recolhidos.

Inconformado, o contribuinte peticionou Recurso Voluntário às fls. 354/90. Aduz que recebeu o Auto de Infração em discussão, que contém 4 itens de exigência de ICMS e multa. No prazo para impugnação, a Recorrente recolheu o ICMS referente aos itens 1 e 2, conforme reconhecido pelo v. Acórdão recorrido, restando em discussão apenas os itens 3 e 4.

Em linhas gerais, o v. Acórdão recorrido reconheceu que as infrações 3 e 4 são decorrentes da chamada “guerra fiscal” existente entre os Estados da Federação. No entanto, julgou as infrações procedentes sob o fundamento de que a Recorrente não poderia ter se aproveitado de benefícios fiscais (créditos presumidos) concedidos por outros Estados sem a aprovação do CONFAZ. O v. Acórdão recorrido rejeitou ainda a nulidade pleiteada pela Recorrente sob o fundamento de que a autuação continha todos os elementos necessários para possibilitar o exercício de defesa do contribuinte. Contudo, veremos que o Auto de Infração em discussão padece de evidente nulidade, sendo imprescindível a reforma do v. Acórdão recorrido, conforme se passa a expor. Caso assim não se entenda, a Recorrente também demonstrará a improcedência das infrações 3 e 4.

Ao contrário do que consta no v. Acórdão recorrido, o Auto de Infração em questão padece de vícios que levam à necessidade de decretação de nulidade absoluta. Ele não preenche os requisitos exigidos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e impedem o desenvolvimento de uma defesa pautada em situações claras e concretas de maneira abrangente. Tributo só pode ser lançado em razão da incidência de lei específica e vigente, de maneira clara, precisa e vinculada, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN.

O que se observa do Auto de Infração é que as descrições das acusações e os textos legais invocados pela Fiscalização sequer erigem normas claramente passíveis de infringência. A Recorrente se viu na situação de responder a acusações com base em descriptivos que pouco ou nada explicam; e esses dispositivos – supostamente – estavam amparados em planilhas e demonstrativos igualmente confusos e não esclarecidos pela Fiscalização.

Mais ainda, é preciso reconhecer, com o devido respeito, que a I. Fiscalização Estadual não trouxe quaisquer elementos concretos – documentos ou provas – capazes de demonstrar a suposta conduta meramente descrita. Com efeito, as acusações não se fizeram acompanhar de notas fiscais, livros fiscais, enfim, de nenhum documento que concretamente as provasse ou, quando menos, as sugerisse.

É fato incontestável que o Auto de Infração ora combatido padece de todos esses vícios mencionados acima, devendo por isso ser o v. Acórdão recorrido reformado para que se determine a anulação do presente Auto de Infração, por patente violação do direito à ampla defesa da Recorrente.

Em sua peça de Impugnação, a Recorrente apresentou as razões para improcedência das infrações 3 e 4 de maneira conjunta, uma vez que o fundamento dessas infrações é o mesmo: guerra fiscal.

A infração 3 é a cobrança de multa de 60% sobre o valor decorrente de diferenças de ICMS a ser pago antecipadamente em entradas de mercadorias oriundas de outros Estados. Trata-se, claramente, de indevida cobrança de multa sobre a diferença de ICMS apurado na antecipação do imposto em razão de guerra fiscal e da admissão de apenas uma parte do ICMS destacado e, notas fiscais referentes a bens oriundos de Minas Gerais.

A infração 4, por sua vez, exige créditos de ICMS apropriados em operações interestaduais de mercadorias recebidas entre 01/2014 e 09/2015. Trata-se de lançamento referente a “guerra fiscal”, decorrente de benefícios fiscais constatados em relação aos estabelecimentos remetentes dos bens, localizados em MINAS GERAIS, GOIÁS e PERNAMBUCO. Apesar dos dois itens serem decorrentes de guerra fiscal, de acordo com o v. Acórdão recorrido, a infração 3 não tem a mesma natureza da infração 4, *“uma vez que aqui [infração 03] não se está a discutir crédito fiscal, mas sim, a diferença do imposto devido por antecipação parcial que foi calculado pela empresa sem observância das disposições do Decreto nº 14.213/12, que, por sua vez, tem respaldo na Lei Complementar nº 24/75 e que será analisado com maior detalhamento quando se abordar aquela infração”*.

*Data maxima venia*, a única diferença entre as duas infrações é que a infração 3 trata de cobrança de multa, enquanto a infração 04 trata de cobrança de imposto. Contudo, tanto a multa quanto a cobrança do imposto são decorrentes da aquisição de mercadorias provenientes de outros estados

da Federação com a utilização de benefícios fiscais concedidos pelos estados remetentes das mercadorias. Posto isto, a Recorrente passa a demonstrar as razões pelas quais estas infrações devem ser integralmente canceladas.

No caso específico da infração 4, o Anexo 7 do Auto de Infração lista as operações e a coluna “DIF”, que computa, nota por nota, as diferenças glosadas em razão dos benefícios fiscais concedidos na origem. Os remetentes são invariavelmente estabelecimentos da Recorrente, situados nos estados de Minas Gerais, Goiás e Pernambuco. Tais são os estabelecimentos e benefícios fiscais de cuja utilização, equivocadamente, a Fiscalização deduz que tem o direito de glosar os créditos de ICMS escriturados pela Recorrente.

- MINAS GERAIS (CNPJ final 0038-98): crédito presumido de modo que a carga tributária resulte em 3% (art. 75, XIV, “a”, do RICMS/MG).
- GOIÁS (CNPJ final 0306-07): crédito outorgado de 3% sobre o valor da operação (art. 11, III, do Anexo IX do RICMS/GO).
- PERNAMBUCO (CNPJ final 0159-85): crédito presumido de 3% (art. 10, I, do Decreto Estadual nº 21.959/99).

Em que pese o entendimento do v. Acórdão recorrido, o direito ao crédito decorrente do princípio da não cumulatividade não pode sofrer deformações de qualquer natureza, nem estar condicionado ao tipo de operação que venha a ser realizada futuramente. O direito do adquirente da mercadoria ao crédito do imposto deve permanecer íntegro, ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo por qualquer razão ou ainda que a Fazenda Estadual deixe de efetuar seu lançamento.

Segundo o v. Acórdão recorrido, a Recorrente faria jus apenas ao montante “efetivamente cobrado” dos remetentes das notas fiscais. Em virtude disso, o v. Acórdão recorrido concordou com a Fiscalização, sob o fundamento de que a Recorrente violou os artigos 1º e 8º da Lei Complementar nº 24/75 e ainda os §§1º e 2º do art. 2º do RICMS/BA. Mesmo que os estabelecimentos escriturassem o crédito presumido ou outorgado, é certo que a Recorrente é contribuinte situada neste Estado e tem direito a aproveitar a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais das mercadorias ingressas. Afinal, antecipa ao estabelecimento destinatário o valor total da nota, isto é, o valor cheio dos 12% destacados. Se o Estado de origem concede benefício fiscal, é coisa fora de sua alçada e de seu poder. Antecipa o imposto, então pode e deve creditar-se, pena de fulminar-se a regra da não-cumulatividade.

Deste modo, não pode o Estado da Bahia, de forma unilateral e sem aval do Supremo Tribunal Federal ignorar a legislação atualmente em vigor dos estados de Goiás, Minas Gerais e Pernambuco para cobrar ICMS da Recorrente. Repita-se, as normas tributárias editadas pelos Estados de Goiás, Minas Gerais e Pernambuco se encontram em vigor. Não há razão para que os créditos sejam glosados, contrariamente ao que atesta a Fazenda. A Recorrente observou a legislação fiscal vigente corretamente, pelo que, deve ser reformado o v. Acórdão recorrido para que seja cancelado o Auto de Infração e extinto o crédito tributário cobrado.

A Recorrente se creditou dos valores de ICMS regularmente destacados nas notas fiscais de entrada das mercadorias fabricadas em suas filiais localizadas nos Estado de Minas Gerais, Goiás e Pernambuco e remetidas para seu estabelecimento, ou seja, 12% sobre o valor da mercadoria, conforme art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 22/89.

No entanto, a Fazenda Baiana, sob a alegação de que os remetentes se valeram de benefício fiscal concedido em desacordo com o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da CF/1988, e artigos 2º, e 8º da Lei Complementar nº 24/75, ou seja, aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, pretende glosar os créditos aproveitados.

(Lei Complementar 24/75)

“Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.”

(...)

“Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”

Ao analisarmos os dispositivos supostamente infringidos, constatamos que a Fiscalização ignorou a correta aplicação da legislação pertinente à não-cumulatividade do ICMS. Também não considerou a competência tributária e autonomia fiscal dos Estados de origem para instituir e regular o ICMS incidente dentro de seu próprio território. A Recorrente discorda do posicionamento do v. Acórdão recorrido. O princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, não está atrelado ao valor efetivamente pago na operação anterior, como pretende a Fazenda, mas sim ao valor destacado na nota fiscal que dá suporte à transferência da mercadoria, independentemente do valor recolhido pelo remetente.

Se assim não fosse, seria vedado ao contribuinte adquirente de uma mercadoria o aproveitamento do crédito de ICMS ainda não quitado pelo seu fornecedor, como, por exemplo, nos casos de parcelamento, inadimplência. Assim, pelo princípio constitucional da legalidade tributária, importa concluir que nos demais casos onde não houver o efetivo pagamento do ICMS de operação anterior, não previstos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, não pode ser determinada a glosa dos créditos de ICMS, ou seja, caso não sejam operações isentas e não tributadas, afigura-se legítimo o crédito tomado em quaisquer outras operações em que haja a incidência do ICMS, sendo irrelevante o fato de as mercadorias adquiridas terem sido objeto de crédito presumido.

Resta evidente que o v. Acórdão recorrido está em desacordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Assim como também é evidente que a Recorrente observou rigorosamente as normas aplicáveis à não cumulatividade do ICMS, não havendo razão à D. Autoridade Fiscal para glosar os créditos regularmente escriturados, conforme destacado nas notas fiscais de entrada. Ante o exposto, sempre respeitosamente, requer a reforma integral do v. Acórdão recorrido para que as infrações 3 e 4 aqui discutidas sejam totalmente canceladas, ambas lançadas em razão de benefícios fiscais concedidos pelos Estados de origem, ditos não autorizados em Protocolo ou Convênio/ICMS, circunstância essa que de maneira alguma impede a consideração do valor total destacado nas respectivas notas fiscais, nos termos acima, para todos os fins.

De acordo com o v. Acórdão recorrido, não há qualquer ilegalidade na aplicação das multas previstas nas infrações 3 e 4. De forma bastante genérica, o v. Acórdão recorrido entende que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o artigo 142 do CTN, assim como as multas foram aplicadas nos termos do RICMS/BA. Contudo, a Recorrente entende que há dupla penalização do presente Auto de Infração. Isto porque, Caso seja mantida a obrigação principal em sua totalidade, o que apenas se admite por dever de ofício, deve ser cancelada a multa de ofício exigida, por se tratar de uma segunda penalidade incidente sobre uma mesma “infração”. Nesse caso, a imposição adicional de multa de ofício de 60% do valor indevidamente creditado nada mais representa do que uma dupla penalidade originada de um mesmo fato: aproveitamento indevido de créditos fiscais, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

Ante o exposto, respeitosamente, requer sejam as razões de recurso acolhidas, de modo que o presente recurso seja conhecido e provido para que seja integralmente reformato o v. Acórdão recorrido e decretada a nulidade integral do Auto de Infração.

Finalmente, a Recorrente reitera que as intimações deverão ser unicamente destinadas à Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.477, 16º andar, CEP 04538-133, São Paulo-SP, e realizadas exclusivamente em nome de seu procurador **Filipe Carra Richter** (OAB/SP nº 234.393), com endereço eletrônico ([filipe.richter@veirano.com.br](mailto:filipe.richter@veirano.com.br)), sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, §5º do Código de Processo Civil.

## VOTO

De início, devo apreciar a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente, ao alegar que as descrições das acusações e os textos legais invocados pela Fiscalização sequer erigem normas claramente passíveis de infringência, e que as acusações foram feitas com base em descriptivos que pouco ou nada explicam, amparados em planilhas e demonstrativos igualmente confusos e não esclarecidos pela Fiscalização, e que as acusações não se fizeram acompanhar de notas fiscais, livros fiscais, enfim, de nenhum documento que concretamente as provasse ou, quando menos, as sugerisse.

Contudo, podemos observar que infração 3 foi descrita como uma multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga pela antecipação parcial, das aquisições de mercadorias adquiridas em outros estados da Federação, cujo demonstrativo está com perfeita clareza às fls. 24/25 (página inicial e final) quanto o demonstrativo total foi entregue em mídia. No demonstrativo pode-se visualizar a data, CNPJ do emitente, estado de origem e o valor da mercadoria adquirida, o cálculo do imposto que deveria ter sido pago por antecipação, e a multa correspondente, não sendo necessário juntar cópias desses documentos, já que foram fornecidos pelo próprio Recorrente.

A infração 4 é descrita como lançamento de créditos indevidos nas aquisições de mercadorias em estados que beneficiam os atacadistas com créditos que alteram o pacto federativo conforme previsão legal da LC 24/75, cujos demonstrativo estão no anexo 7, às fls. 26/74, onde consta minuciosamente cada operação, com valores, datas, alíquotas, crédito utilizado e o estornado para efeito de lançamento de ofício. O próprio Recorrente afirma em sua defesa, que '*no caso específico da infração 04, o Anexo 7 do Auto de Infração lista as operações e a coluna “DIF”, que computa, nota por nota, as diferenças glosadas em razão dos benefícios fiscais concedidos na origem*', demonstrando completo entendimento do que está sendo cobrado e do demonstrativo apresentado, fazendo portanto uma defesa que podemos considerar apenas quanto às questões de Direito, já que seus argumentos quanto à nulidade do processo, não se coadunam com o cerceamento de defesa pretendido. Face ao exposto, denego o pedido de nulidade.

Em resumo, no mérito, o Recorrente alega que apesar dos dois itens serem decorrentes de guerra fiscal, e que de acordo com o v. Acórdão recorrido, a infração 3 não tem a mesma natureza da infração 4; que a infração 3 seria uma multa e que a infração 4 seria o lançamento do imposto correspondente, e que '*caso seja mantida a obrigação principal em sua totalidade, o que apenas se admite por dever de ofício, deve ser cancelada a multa de ofício exigida, por se tratar de uma segunda penalidade incidente sobre uma mesma “infração”*'.

Que nesse caso, a imposição adicional de multa de ofício de 60% do valor indevidamente creditado nada mais representa do que uma dupla penalidade originada de um mesmo fato: aproveitamento indevido de créditos fiscais, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico. Aduz ainda, que tanto a multa quanto a cobrança do imposto são decorrentes da aquisição de mercadorias provenientes de outros estados da Federação com a utilização de benefícios fiscais concedidos pelos estados remetentes das mercadorias.

Assume que se creditou dos valores de ICMS regularmente destacados nas notas fiscais de entrada das mercadorias fabricadas em suas filiais localizadas nos Estados de Minas Gerais, Goiás e Pernambuco e remetidas para seu estabelecimento, aplicando no cálculo, as alíquotas conforme art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 22/89, e, no entanto, a Fazenda Baiana, sob a alegação de que os remetentes se valeram de benefício fiscal concedido em desacordo com o art. 155, §2º, inciso XII, alínea "g" da CF/1988, e artigos 2º, e 8º da Lei Complementar nº 24/75.

Após este breve resumo dos pontos em que se baseia o Recurso Voluntário, em princípio entendo que o Recorrente demonstra certa dificuldade quanto ao entendimento visivelmente equivocado da terceira infração, que não com efeito, não se trata de multa decorrente da quarta, e que não há de se falar em dupla penalização, mas é certo que entendeu porque foi autuado, discorrendo quanto aos benefícios fiscais na origem e a glosa correspondente de parte do crédito, tendo se insurgido contra uma questão de Direito, já que considera ter agido dentro da previsão

constitucional, aplicando as alíquotas interestaduais para efeito de crédito e do cálculo do imposto devido no destino. Desse modo, passo a decidir.

Em princípio devo discorrer da infração 3, que decorreu de multa pela falta de pagamento do imposto antecipação parcial, cuja obrigação principal, está prevista na Lei 7.014/96, conforme artigo reproduzido abaixo:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

Tal artigo encontra-se dentro da competência legislativa estadual, respeitando o princípio constitucional da não cumulatividade, assim como da reserva legal, princípio basilar do direito tributário. O fato gerador da antecipação parcial ocorre quando da entrada das mercadorias neste estado, mediante a obrigação de recolhimento do imposto correspondente entre a diferença resultante da alíquota interna, deduzido o valor do imposto destacado na origem.

Tal pagamento é levado a crédito na escrituração no mês subsequente ao pagamento, de forma a evitar a cumulatividade do imposto, visto que concomitantemente há recolhimento também na saída normal da mercadoria. Uma vez constatando-se que as mercadorias foram comercializadas, é fato que não há obrigação principal a recolher, sendo aplicada a multa pela intempestividade do recolhimento, já que o contribuinte deveria recolher a partir do fato gerador das entradas das mercadorias em território baiano, conforme metodologia de apuração e de recolhimento indicados na legislação.

Assim, não está se aplicando na terceira infração a multa pelo descumprimento da obrigação principal da quarta, já que esta lança imposto decorrente da glosa de créditos nas entradas, que envolvem a apuração do imposto normal, e não o da antecipação parcial. A autuante descreve em sua informação fiscal, que fez o levantamento a partir das entradas, abatendo o valor recolhido parcialmente (prova de que o Recorrente cumpre ao menos em parte a obrigação, demonstrando entender o mecanismo e a legislação a respeito deste item) e assim, levantou a diferença não paga desta antecipação parcial, e aplica a multa prevista no art. 42, d, da Lei nº 7.014/96, já que não se pode mais cobrar a antecipação parcial, uma vez que as mercadorias tiveram saídas tributadas e não cabe a cobrança em duplicidade do imposto, mas apenas a multa pelo não pagamento anterior.

No entanto, a autuante aplicou no cálculo do imposto devido por antecipação parcial a restrição a parte do crédito da mesma forma que o fez na infração 4, dado que o Decreto nº 14.213/12 também dispõe sobre a restrição parcial do crédito com benefícios inconstitucionais, no cálculo da antecipação tributária parcial. Vejamos o que diz o supracitado decreto:

*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.*

*§ 2º O disposto no caput deste artigo também se aplica ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e por antecipação tributária parcial.*

Por meio do referido Decreto, com efeitos desde 1º.12.2012, foi instituída a vedação de créditos fiscais indevidos, relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, ou seja, os créditos lançados para apuração do ICMS normal, que foi feita na infração 4, mas também a vedação é aplicável ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e por antecipação tributária parcial, que foi o caso da infração 3. Observando-se o Anexo Único do Decreto supracitado, tem-se como exemplo, o item 2 do anexo, relativo às operações oriundas do Estado de Minas Gerais:

2. MINAS GERAIS		
MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO

2.1	Mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista.	Crédito presumido, de modo que a carga tributária, nas operações de saída promovidas pelo contribuinte, resulte em no mínimo 3% - Artigo 75, XIV, "a" do RICMS/MG.	3% sobre a base de cálculo
-----	--	--	----------------------------

Assim, para melhor compreensão do procedimento da autuante, tomo como exemplo uma nota fiscal oriunda do Estado de São Paulo, estado cuja remessa foi efetuada sem o benefício fiscal na origem, e o crédito foi aplicado normalmente no cálculo. A Nota Fiscal nº 909.101 à fl. 25, do dia 17/09/2015 está detalhada analiticamente por produtos, e assim pego o item MAIZENA ARROZINA CART 50X200R, cujo valor é R\$17.287,929(coluna A), e a alíquota de origem de 7% representa um crédito de R\$1.210,15(coluna D). Como o Recorrente tem o benefício interno de atacadista, a autuante aplicou a redução de base de cálculo de 41,176%, e obtém assim, a base de cálculo efetiva do imposto, de R\$10.169,45 (coluna I), e aplicando a alíquota interna de 17%, resulta em um valor de R\$1.728,81(coluna K).

A seguir, para apurar o imposto devido, abateu este valor do ICMS calculado (R\$1.728,81) do crédito fiscal correspondente à alíquota interestadual que foi destacado na nota fiscal (R\$1.210,15 coluna D), chegando-se ao valor final de imposto devido por antecipação tributária, que é de R\$518,66. Este valor compõe a coluna L, onde consta o cálculo de todas as notas fiscais do mês de setembro de 2015, que totaliza o valor de R\$30.125,56 neste mês. O autuante abateu então, o valor recolhido de R\$27.759,80, obtendo assim, o valor do lançamento no Auto de Infração deste mês em R\$1.419,46, conforme se comprova no corpo do Auto de Infração à fl. 03.

É certo que parte da infração 3 guarda alguma correlação com a infração 4, isto porque a autuante também cumpriu no procedimento, o parágrafo 2º do art. 1º do Decreto nº 14.213/12, para efetuar o cálculo quando as mercadorias são procedentes dos estados que oferecem o benefício fiscal, não referendado em *convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975*. É possível inclusive elucubrar que a diferença de imposto apurado e recolhido a menos nesta infração, decorra exatamente pela forma de cálculo que o Recorrente adotou, ou seja, usando o crédito destacado na nota fiscal de entrada sem atentar para Decreto nº 14.213/12.

Assim, tomando como exemplo, uma nota fiscal oriunda de estado em que houve o benefício fiscal na origem (Minas Gerais), a Nota Fiscal nº 0111.147 à fl. 24, vê-se que no demonstrativo consta o produto ADES ABACAXI que tem valor total de aquisição desta mercadoria, de R\$4.292,48 (coluna A), que aplicando-se o crédito da origem (7%), obtém-se R\$300,47 (coluna D). Contudo com o benefício fiscal, este não é o valor do crédito a ser considerado, pois o Decreto impõe um crédito máximo de 3%, de forma a abater o crédito presumido de 4% concedido ilegalmente no estado de origem e este percentual de 3% correspondente a R\$128,77, que é o crédito admitido pela legislação baiana.

A seguir, aplicando-se a redução de base de cálculo de 41,176%, obtém-se o valor de R\$2.525,01 (coluna I), cujo imposto à alíquota de 17%, resulta em R\$429,25(coluna K). Se não fosse o benefício concedido no estado de origem, fazendo o calculo normal, se encontraria o ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL a pagar, pela diferença entre o valor obtido R\$429,25 e o crédito normal na origem (R\$300,47) o que resultaria em R\$128,77 de imposto a recolher. Contudo, com a limitação do crédito a 3%, ao se fazer a diferença, o valor obtido não é R\$128,77, mas sim R\$300,48 (R\$429,25 – R\$128,77). Eis a razão porque foi encontrada a diferença de imposto antecipação parcial a pagar, pois o contribuinte ao efetuar o cálculo, considerou o crédito cheio de 7%, conforme consta em sua nota fiscal. Entendo, então, que a autuante calculou o imposto devido por antecipação parcial na forma da lei vigente do Estado da Bahia, e como o imposto que deveria ter sido antecipado, foi recolhido nas saídas tributadas, cobrou apenas a multa prevista em lei, em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade. Face ao exposto, mantenho a decisão de piso. Infração 3 procedente.

Ao contrário da infração 3, cuja cálculo considerou notas de todos os estados, inclusive os que não possuem o benefício, de modo a se encontrar o valor mensal a recolher e comparar com o efetivamente recolhido, a infração 4 decorreu inteiramente do descumprimento do Decreto nº 14.231/12, conforme estabelecido em seu anexo único, que veda em parte, os créditos oriundos de estados que descumprem a Lei Complementar nº 24/75, concedendo benefícios não autorizados

em convênios e protocolos. Assim, é possível verificar no demonstrativo de fls.26/74 que as notas fiscais são quase todas de Minas Gerais, e que o Recorrente lançou a crédito nas entradas o valor destacado em documento fiscal, em descumprimento total ao Decreto Estadual. Assim, é que na primeira nota fiscal à fl. 26, de nº 011.159, cujo valor é R\$2.889,00 houve crédito destacado em documento de R\$202,23 correspondente à alíquota interestadual de 7%, mas teve limitação do crédito a 3% (R\$86,67), sendo lançada a diferença correspondente, o valor de R\$115,56.

Pelo exposto, fica claro e evidente que não houve, como afirma o Recorrente “*a imposição adicional de multa de ofício de 60% do valor indevidamente creditado nada mais representa do que uma dupla penalidade originada de um mesmo fato*”. As duas infrações tem natureza totalmente diferentes, uma foi multa formal pelo pagamento do imposto devido por antecipação parcial não paga à época devida, e a outra, pelos créditos indevidos lançados nas entradas, para efeito de apuração do imposto normal. Tais infrações se comunicam apenas quanto ao fato de que algumas notas fiscais oriundas de estados em que há o benefício fiscal ilegal, foram utilizadas tanto em uma, quanto na outra infração, mas por razões completamente diferentes, e fatos geradores também.

É certo que se há alguma ilegalidade, esta se encontra na legislação dos estados que desrespeitam a Lei Complementar nº 24/75. Tal situação é extremamente lesiva à sociedade, pois os demais atacadistas que não obtém esses favores fiscais, não podem competir nos preços praticados, havendo absurda deslealdade, e inclusive levando à falência de grande parte do setor atacadista baiano por conta de absurda e abusiva concorrência desleal, cuja solução passa pelo fisco baiano cobrar o valor do ICMS ilegalmente creditado.

O julgamento *a quo* trouxe farta jurisprudência dos tribunais superiores, que atestam a correção do Decreto supracitado, e aqui repito um deles:

*EMENTAS: 1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade.*

*2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. (ADI 4152/SP – São Paulo, cujo relator foi o i. Ministro Cezar Peluso, julgamento ocorrido em 01/06/2011 e publicada no D.O. de 21/09/2011)*

É certo que tal procedimento gera além de prejuízos à Fazenda Pública, também gera concorrência desleal com os contribuintes que adquirem as suas mercadorias para revenda sem a concessão dos citados benefícios, levando muitos à falência, com efeitos desastrosos à economia do Estado. Pelas razões expostas, entendo que o Decreto nº 14.231/12, goza de plena constitucionalidade e vigência na legislação do Estado da Bahia, razão pela qual mantenho a decisão de piso, que julgou procedente a infração 4.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e mantenho integralmente a decisão a quo.

#### VOTO DIVERGENTE (Infrações 3 e 4)

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo i. Relator, divirjo do posicionamento adotado nas duas infrações que foram imputadas ao Contribuinte.

Quanto à infração 4, a qual trata de *utilização indevida de crédito fiscal referente a entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS Não Autorizado por*

*Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar no 24/75, não vislumbra limitação legal que determine o entendimento de utilização indevida dos créditos gozados pelo Recorrente.*

A empresa Recorrente aproveitou os créditos destacados em notas fiscais cujos emitentes/remetentes das mercadorias gozam de benefícios fiscais (créditos presumidos de 3%) não autorizados por protocolo ou por Convênio ICMS.

É certo que o Sujeito Passivo, por ser contribuinte do Estado da Bahia, tem direito de aproveitar a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais das mercadorias, vez que não se trata de caso de não incidência ou isenção que ensejariam no estorno do crédito, razão pela qual a Recorrente faz jus aos créditos objeto destas infrações. Este tem sido meu posicionamento em outros julgados. A título de exemplo, cito o Acórdão nº 0151-11/17, no qual proferi voto divergente neste mesmo sentido em caso semelhante.

O Contribuinte não pode sofrer os efeitos da chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados, vez tratar-se de caso clássico de inexigibilidade de conduta diversa por parte do Recorrente. Ou seja, o contribuinte agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo porque não tinha como agir de outra forma. O STJ já tem entendimento nesse sentido (*STJ - RECURSO ESPECIAL Resp 1477925 MG 2014/0217810-4 (STJ)*).

Ademais, no Acórdão nº 0092-05/16 acompanhei o voto do i. Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel que, em questão análoga, manifestou explanação clara e precisa sobre o tema. Assim, transcrevo o referido Voto *ipso litteris*:

*Temos sob exame, Recurso Voluntário contra a decisão da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lançado pelo suposto cometimento de 03 infrações, das quais, somente é objeto de revisão parte do item 3, referentes aos anexos 6A e 6B.*

*Pois bem.*

*A exação 3 trata de estorno de fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte que goza de incentivo fiscal concedido por outro Estado, conforme vedação estabelecida no artigo 31 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 309, §7º do RICMS/BA-2012, abaixo transcritos, verbo ad verbo:*

*Lei 7014/96*

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Decreto nº 13.780/12*

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*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.*

*Ademais, alega que o benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás, instituído pela Lei Estadual n. 7.958/03, (PRODEIC), que substitui o antigo benefício fiscal Pró-couro, instituído pela anterior Lei Estadual n. 7.216/99, não está no Decreto baiano nº 14.213, de 22 de novembro de 2012.*

*Assim sendo, alega que não qualquer vedação dentro do Estado da Bahia à utilização do referido benefício fiscal.*

*Corretíssimas 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 nº 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 qualquer benefício fiscal do Remetente. 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 ou o atendimento dos requisitos legais.

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 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 adquirente o seu aproveitamento, conforme determina a legislação pátria. Salvo as exceções previstas na Constituição Federal, entendo ser contra legem estornar crédito tributário de um contribuinte que adquiriu, de maneira lícita, produtos de terceiros beneficiados, 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 pesse às opiniões divergentes em contrário, tenho que a parte recorrida da infração 3 que requer o estorno de créditos fiscais, à luz do art. 31 da Lei nº 7.014/9 e do art. 309, §7º do RICMS/BA-2012 é parcialmente insubstancial.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE a infração recursal.

Assim, pelo exposto, entendo pela Improcédencia da infração 4.

No pertinente à infração 3, que trata de Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente, algumas considerações são importantes.

Conforme a própria infração diz, a multa recai sobre parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, mas que foi devidamente tributada e registrada na escrita fiscal na saída.

Ora, inquestionável que estamos a lidando com uma mora no pagamento do imposto, que teve o seu recolhimento tributado normalmente em saída posterior. Assim, indubitável que não se trata de falta de pagamento do imposto (logo, não estamos diante de uma obrigação principal), muito menos em não realização da obrigação, mas sim num atraso no cumprimento da obrigação tributária.

Ocorre que, apesar deste entendimento, o posicionamento adotado nestes casos, e com o qual me coaduno, é o de considerar tal fato como descumprimento de obrigação acessória, sendo cabível a aplicação da redução da penalidade, com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, c/c art. 158 do RPAF/99, uma vez que a empresa recorrente, não incorreu em fraude nem criou prejuízo ao Erário, já que o imposto foi pago.

*Art. 42. (...)*

*§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Assim, vislumbrando o caráter pedagógico da penalidade aplicada (no caso, a mora no cumprimento da obrigação), entendo pela redução da multa aplicada em 70% do valor autuado em relação à infração 3.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## 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 274068.0005/16-6, lavrado contra UNILEVER BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$834.561,38, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos VII, alíneas “a” e “b” e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de R\$570.673,81, prevista no inciso II, “d” combinado com o § 1º, do mesmo diploma referido, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo o órgão competente homologar os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, Edvaldo Almeida dos Santos, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 3 e 4) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE  
(Infrações 3 e 4)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS