

A. I. Nº - 274068.0005/16-6
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PU8BLICAÇÃO – INTERNET – 10.05.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0063-04/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** LANÇAMENTO A MAIOR DO CRÉDITO PRESUMIDO AUTORIZADO PELO ART. 2º DO DECRETO 7799/00. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. **b)** FALTA DE ESTORNO RELATIVO ÀS ENTRADAS DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Infrações não impugnadas. **c)** ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS CONTEMPLADAS COM BENEFÍCIO FISCAL DO ICMS NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO OU PROTOCOLO. O autuado não traz aos autos elementos capazes de elidir a infração. O Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01/12/2012, dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar 24, de 07/01/75. Ausência de competência do órgão julgador para a apreciação de inconstitucionalidade da legislação estadual (art. 167, I, do RPAF - Decreto nº 7.269/99). Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO NÃO RECOLHIDO TEMPESTIVAMENTE. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2016, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico de R\$1.405.235,19, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades à legislação tributária deste Estado.

Infração 01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS. A empresa lançou no registro E111, no campo outros créditos, com a descrição complementar IF Outorgado BA, o crédito presumido determinado no art. 2º, do Decreto nº 7.799/00 em valor maior ao que tinha direito. Anexado em meio magnético NF-e e Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tudo conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO PRESUMIDO LANÇADO A MAIOR - ANEXO 1, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Período: janeiro de 2014 a agosto de 2015. Valor R\$4.947,29.

Infração 02 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. O contribuinte lançou a menor o estorno de crédito estabelecido no art. 6º do Decreto 7.799/00, que determina que os créditos fiscais relativos a mercadorias, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos art. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F do Decreto nº 7.799/00, não pode exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de

aquisição de mercadorias. Anexado em meio magnético NF-e e Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tudo conforme anexos 2 a 5, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Período: julho de 2014. Valor ICMS: R\$3.653,06.

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, resta o estorno de crédito de 1%. De acordo com o 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.

O autuado impugna o lançamento (fls. 239/257), através de advogados. Registra a tempestividade da defesa e informa que se dedica à fabricação e ao comércio de uma grande variedade de bens de consumo, sendo a maioria deles produtos alimentícios e de limpeza/higiene. Mantém unidade de distribuição (“CD”) no Município de Camaçari, neste Estado.

Em seguida, ressalta que não serão impugnadas as infrações 01 e 02, que serão pagas dentro do prazo da sua impugnação.

Diz que o Auto de Infração em questão padece de vícios que o cominam de nulidade absoluta, impossibilitando o lançamento fiscal nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como, o desenvolvimento de uma defesa pautada em situações claras e concretas. Assegura que o lançamento não foi realizado com o devido respeito à legislação e à vinculação plena que limita a atividade da constituição do crédito tributário, sendo impreciso, errôneo e obscuro, ensejando flagrante violação ao seu direito à ampla defesa. Observa que as descrições da acusação e os textos legais invocados pelo fisco sequer apresentam normas claramente passíveis de infringência específica, pois ele apenas levantou diversas normas, sem especificar inciso e alínea ditas infringidas, aplicáveis e, nesta situação, obrigado a responder a acusações com base em lacônicos descritivos.

Comenta que o lançamento tributário só pode ocorrer em razão da incidência de lei específica e vigente, de maneira clara, precisa e vinculada. Diz que até em relação à multa e aos juros de mora, é flagrante a sua nulidade, por violação ao artigo 142 do CTN, pois a vinculação plena do ato de lançamento e estrita legalidade não foram observadas. Invoca o inciso IV do art. 18 do RPAF/99. Requer seja decretada a sua nulidade de ofício nos termos dos arts. 20 e 21 do citado Decreto.

Sustenta que a Fiscalização Estadual não trouxe elementos concretos – documentos ou provas – capazes de demonstrar a suposta conduta meramente descrita e as acusações não se fizeram acompanhar de notas fiscais, livros fiscais, enfim, de nenhum documento que, concretamente, as provasse ou, quando menos, as sugerisse, em franco desrespeito ao referido RPAF/BA, conforme § 4º inciso II que transcreve.

Frisa que se encontra na situação de verificar até mesmo a existência das notas fiscais citadas nos extensos “demonstrativos”, os quais se limitaram a aludir aos (supostos) dados mais básicos e elementares dos documentos em questão. Afirma que, em que pese a capacidade técnica da Autoridade Fiscal, no caso em tela, não agiu com o costumeiro zelo, não tendo levantado qualquer documento que demonstrasse as acusações.

Aduz que os pontos levantados (falta de menção e esclarecimento quanto aos específicos dispositivos presumidamente violados e ausência de base documental) prejudicam a sua defesa, implicando no cerceamento do seu direito de contestar a ação fiscal em bases sólidas e precisas. E que a legislação do Estado da Bahia, neste caso, impõe a nulidade do lançamento fiscal, transcrevendo a Súmula nº 1, deste CONSEF.

Sob o título “*Da presunção de constitucionalidade dos atos normativos e do pacto federativo. Da necessidade de apreciação da inconstitucionalidade do benefício fiscal pelo STF*”, passa a contestar as infrações 03 e 04 conjuntamente por entender serem acusações fiscais idênticas.

Afirma que na infração 03 se exige ICMS a ser pago antecipadamente em entradas de mercadorias oriundas de outros Estados, conforme as determinações do art. 12-A e art. 23, III, da Lei Estadual nº 7.014/96 (transcritos). Afirma que esta infração, bem como a infração 04, na verdade, decorram da “guerra fiscal” existente. Apresenta exemplo com a indicação de uma nota fiscal oriundo do Estado de Minas Gerais e constante do lançamento fiscal onde diz que “segundo o Fisco corresponde ao ICMS devido na operação interna (venda, coluna “ICMS DÉBITO”), subtraído do “ICMS ADMITIDO” constante da nota fiscal de entrada” E que nos casos em que há benefício fiscal, o ICMS admitido é menor que o ICMS destacado no documento fiscal. Em síntese e segundo o fisco, a antecipação devida deveria excluir apenas o montante de tributo de 3%, que corresponde à carga fiscal devida no Estado de origem (Minas Gerais), e não o valor total destacado na nota fiscal atinente à entrada do produto na Bahia.

Afirma, em seguida, de que pela má instrução da acusação, essa é a única razão aparente para as diferenças apontadas quanto às antecipações devidas na entrada. “*Não há, operação por operação, o montante que foi antecipado efetivamente e nem a diferença cobrada, mas apenas aquele que seria devido para cada entrada; ou seja, não é possível individualizar apenas com base na planilha fiscal as operações em que houve diferença, o que fulmina de pronto este item de nulidade*”.

Diz que claramente se trata de indevida cobrança em razão de guerra fiscal e da admissão de apenas uma parte do ICMS destacado em notas fiscais referentes às aquisições de mercadorias oriundas de Minas Gerais.

Em relação à infração 04, afirma que ela refere-se a “guerra fiscal”, decorrente de benefícios fiscais constatados em relação aos estabelecimentos remetentes dos bens, localizados em MINAS GERAIS, GOIÁS e PERNAMBUCO. Ressalta de que o Anexo 7 do Auto de Infração lista as operações e na coluna “DIF” computa, nota por nota, as diferenças glosadas em razão dos

benefícios fiscais concedidos na origem. Os remetentes são, invariavelmente, estabelecimentos seus situados em tais Estados, quais sejam:

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

Porém, em que pese o entendimento da fiscalização, o direito ao crédito decorre do princípio da não cumulatividade, não podendo sofrer deformações de qualquer natureza, nem está 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”*. E continua: *“Isso quer dizer que a expressão “montante cobrado”, utilizada no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, para delimitar o valor que pode ser efetivamente compensado, deve ser interpretada literalmente, sob pena de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade”*. E que esta é, inclusive, a orientação da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Ressalta que está sendo acusado de aproveitar integralmente créditos destacados em notas fiscais cujos remetentes das mercadorias gozam de benefícios fiscais não autorizados por Protocolo ou por Convênio de ICMS, exigidos nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, porém este fato não é relevante para fins de aproveitamento dos créditos.

Cita que, segundo a fiscalização, faria jus apenas ao montante “efetivamente cobrado” dos remetentes das notas fiscais sob pena de violar (segundo a fiscalização) os artigos 1º e 8º da Lei Complementar 24/75 e ainda os §§1º e 2º do art. 2º do RICMS/BA, *“provavelmente (já que a descrição do A.I. não explica) onde define o que seja imposto efetivamente cobrado”*.

E mesmo que os estabelecimentos escriturassem o crédito presumido ou outorgado, é certo ser contribuinte situado neste Estado com direito a aproveitar a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais das mercadorias adquiridas, uma vez que *“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”*.

Destaca como importante não haver qualquer previsão constitucional que autorize o Estado da Bahia ou qualquer outro Estado da Federação a glosar a compensação de créditos decorrentes de operações objeto de crédito presumido concedido pelo Estado de onde provêm as mercadorias. E *“A existência de um dispositivo da legislação estadual que estabelece situação distinta, limitando o conceito de “imposto cobrado” ao valor efetivamente recolhido pelo contribuinte à revelia do princípio constitucional da não-cumulatividade, não pode servir de argumento para permitir uma cobrança flagrantemente ilegal e, acima de tudo, inconstitucional”*. Apresenta decisões de Cortes Superiores para corroborar a sua argumentação,

Argumenta que as normas tributárias editadas pelos Estados de Goiás, Minas Gerais e Pernambuco se encontram em vigor, não havendo razão para que os créditos sejam glosados e que observou a legislação fiscal vigente corretamente. Ou seja, creditou-se 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 (12% sobre o valor da mercadoria, conforme art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 22/89).

Afirma que o fisco baiano está agindo de modo flagrantemente contrário ao que dispõe a Constituição Federal e a legislação nacional do ICMS. Nesta esteira, transcreve o art. 155, II, § 2º,

“g”, da Constituição Federal e os artigos 2º e 8º da Lei Complementar 25/75 para afirmar que a fiscalização ignora a correta aplicação da legislação pertinente a não-cumulatividade do ICMS, bem como, não considerou a competência tributária e autonomia fiscal dos Estados de origem para instituir e regular o ICMS incidente dentro de seu próprio território.

E por tudo isto é que “o termo “imposto cobrado” utilizado pela I. AFR não deve ser confundido com o termo “pago”, não estando a não cumulatividade do imposto atrelada ao efetivo pagamento dos valores anteriormente incidentes na cadeia de circulação. O Ministro LUIZ FUX, quando ainda integrava o Superior Tribunal de Justiça, proferiu brilhante voto no julgamento do Recurso Especial nº 1.065.234, no qual esclareceu o que o legislador constitucional quis dizer ao utilizar a palavra “cobrado” na redação do inciso I, do §2º, do art. 155, da CF/88” (transcrito), bem como, decisão do STF no Agravo Regimental na Ação Cautelar nº 2.611, Relatora Ministra Ellen Gracie, 1ª Turma, DJE de 25/06/10).

Advoga que o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 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. E 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. Por consequência, pelo princípio constitucional da legalidade tributária, se conclui que nos demais casos onde não houver o efetivo pagamento do ICMS de operação anterior, não previstos na Constituição Federal e na Lei Complementar 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”. Apresenta novos julgados do STF.

E ainda a respeito à possibilidade ou não de aproveitamento do valor correspondente ao crédito presumido concedido pelo Estado de origem, diz que a jurisprudência do STJ é francamente positiva, conforme indica.

Por tudo exposto, requer o cancelamento das infrações 03 e 04 “ambos lançados 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”.

Passa a contestar a multa aplicada, entendendo existir dupla penalização. Afirma que caso seja mantida a obrigação principal em sua totalidade, deve ser cancelada a multa de ofício exigida, por se tratar de uma segunda penalidade incidente sobre uma mesma “infração”.

Que de acordo com o disposto na Lei Complementar nº 24/75 (legislação específica que rege a matéria) a glosa dos créditos em si já representa a penalidade aplicável pelo creditamento sobre a aquisição de mercadoria beneficiada por incentivo fiscal concedido à revelia do CONFAZ, conforme dispõe o seu art. 8º, como transcreve. E, no 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.

Por fim, requer que sejam as razões de impugnação acolhidas e reconhecida a nulidade do Auto de Infração. Caso assim não seja, que seja reconhecida a improcedência da autuação ante as razões de defesa apresentadas e documentação juntada, que diz comprovar o direito alegado.

A autuante presta sua informação fiscal (fls. 297/335 verso). Transcreve as irregularidades acusadas ao autuado. Sintetiza os argumentos da defesa e observa de que não houve impugnação em relação às infrações 01 e 02.

A respeito das nulidades aventadas pelo impugnante, entende que elas não prosperam, pois nas descrições das infrações foi respeitado o que determina o artigo 18 do RPAF/BA. Os lançamentos

não são imprecisos, errôneos e obscuros. As planilhas são claras e objetivas. Existe o devido enquadramento da infração e multa aplicadas. Constam, nos autos, os documentos e provas necessárias. Nas planilhas, folhas 24 a 74 e 217 a 218, se faz referência às notas fiscais, aos arquivos e linhas que constam o lançamento na EFD, que é de domínio do defendente. Nas folhas 83 a 87 constam as NFs de entrada 13.227, 16.367 e 208.774 e nas folhas 90 a 93 consta o registro de entradas das respectivas notas fiscais que são um amostra dos lançamentos dos anexos 6 e 7. Nas folhas 210 a 212 consta o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, provando que os fornecedores são atacadistas e nas folhas 118 a 209 constam os Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias dos fornecedores provando que estes fazem uso de 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. Nas folhas 217 e 218 contém a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético. Os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Em momento algum o impugnante questionou as informações da EFD.

Que não se faz necessário novo lançamento, pois o auto tem todos os requisitos exigidos no art. 18 do RPAF e a prova de que o auto de infração é claro está na própria defesa quando o impugnante entra no mérito da matéria em lide.

Abordando a infração 03, ressalta que o impugnante afirma de que se exige o ICMS a ser pago antecipadamente em entradas de mercadorias oriundas de outros Estados. No entanto tal afirmativa não condiz com a verdade dos fatos, pois o que se cobra é *“multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial. O que se cobra é multa e não a diferença de ICMS a ser pago antecipadamente em entradas de mercadorias oriundas de outros Estados”*.

Quanto ao entendimento do defendente de que a única razão aparente para as diferenças apontadas ter sido o abatimento do crédito inferior ao constante no documento fiscal, considerando apenas o tributo que corresponde à carga fiscal devida no Estado de origem e não o valor total destacado na nota fiscal atinente à entrada do produto na Bahia, diz que assim procedeu diante das determinações do § 2º, do art. 1º do Decreto nº 14.213/12, o qual estabelece que também 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.

Em relação à alegação de que não é possível individualizar, apenas com base na planilha fiscal, as operações em que houve diferença, diz ser argumento improcedente, uma vez que o imposto não se apura individualmente. Esta apuração do ICMS é mensal. Afirma que no demonstrativo da Antecipação Parcial - Anexo 6 foi ela calculada por mercadoria, por nota fiscal, totalizada por mês, abatido o valor recolhido através do código de receita 2.175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL e calculada a multa percentual de 60%. E caberia ao impugnante demonstrar uma suposta cobrança a maior já que o referido anexo apresenta total condição de defesa para o contribuinte.

Registra, em seguida, que o inciso IV do art. 8º do RPAF/99 determina que as petições devem conter os meios de prova com que o interessado pretenda demonstrar a veracidade das suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no seu art. 143.

Ratifica a ação fiscal.

No que diz respeito à infração 04, discorda da alegação do impugnante de que a autuação fere o princípio da não-cumulatividade, já que a expressão "montante cobrado" utilizado no art. 155, § 2º, inciso I da CF, para delimitar o valor que pode ser efetivamente compensado, deve ser interpretada literalmente. Afirma que considerar a interpretação da expressão "montante cobrado" literalmente é considerar o que é devido na apuração que considera todos os créditos e

todos os débitos. Nenhum Estado exige, apenas, os débitos. Os Estados exigem o ICMS apurado considerando todos os débitos e todos os créditos.

Ressalta ser equivocado o argumento de defesa quando afirma que aproveitar integralmente créditos destacados em notas fiscais cujos emitentes/remetentes das mercadorias gozam de benefícios fiscais não autorizados por Protocolo ou por Convênio de ICMS exigidos nos termos da Lei Complementar nº 24/1975 é irrelevante para fins de aproveitamento dos créditos, pois contradiz o princípio da LC nº 24/1975.

Discorda do defendente a respeito de que não há qualquer previsão constitucional que autorize uma Unidade da Federação a glosar a compensação de créditos decorrentes de operações objeto de crédito presumido concedido pelo Estado de onde provêm as mercadorias, pois a legislação tributária obedece a diversas normas da Constituição e Leis Complementares. Que o inciso III, do parágrafo único, do art. 1º da LC nº 24/1975 estabelece que a concessão de crédito presumido sobre operações relativas à circulação de mercadorias será concedida ou revogada nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados. E o seu art. 8º determina que a inobservância dos seus dispositivos acarretará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadorias. Assim, existe previsão na legislação tributária para glosar os créditos cuja origem seja de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo.

Observa, ainda, que o impugnante afirmou terem sido violados os §§ 1º e 2º do art. 2º do RICMS/BA. Entretanto tal afirmativa não condiz com a verdade. Consta a fl. 4, no campo enquadramento: §§ 1º e 2º do art. 1º e art. 2º do Decreto nº 14.213/12, que não é o Decreto do RICMS.

Em atenção ao argumento do autuado de que a descrição do AI não define o que seja imposto efetivamente cobrado, diz ser a mesma equivocada, uma vez que o texto da descrição da infração 4 cita: *"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 14.23/12. No enquadramento da infração 4 consta os §§ 1º e 2º do art. 1º e art. 2º do Decreto nº 14.213/12. O § 1º do art. 1º do Decreto nº 14.213/12 estabelece que o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste Decreto. Portanto, fica determinado o que é crédito efetivamente cobrado"*.

Sobre o argumento de que *"mesmo que os estabelecimentos escriturassem o crédito presumido, é certo que a impugnante é contribuinte situada neste Estado e tem direito a aproveitar a integralidade do ICMS"* e que caberia ao Estado da Bahia fazer uso de ADI para solucionar a questão de benefícios fiscais concedidos por outras unidades federadas sem a ratificação do CONFAZ, transcreve excertos da informação fiscal presta pelo auditor fiscal Vladimir M. Morgado em Auto de Infração sobre a mesma matéria para discordar da posição do defendente e afirmar que o Dec. nº 14.213/12 não afronta qualquer dispositivo legal ou constitucional. Pelo contrário, visa justamente garantir a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, à luz da interpretação sistemática e teleológica que vem sendo aplicada pelo STF. Ressalta já existirem reiteradas decisões sobre esta matéria conforme acórdãos CJP 0514-13/13, 0524-13/13 e 0529-13/13 e que *"Fisco da Bahia tem o direito de realizar o lançamento tributário tanto da infração 4 como também da infração 3 relativo a multa sobre o valor recolhido a menor da antecipação parcial devido a glosa do crédito"*.

No que tange a impugnação do autuado a respeito da multa aplicada, diz que ela encontra-se devidamente aplicada conforme art. 42, II, alínea "f" da Lei 7.014/96 (transcrito), não havendo que se falar em seu cancelamento ou redução.

Que a dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontra prevista no § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações não implicaram em falta de recolhimento do ICMS, o que não foi o caso presente.

Pugna pela procedência da autuação.

Consta às fls. 320/324 o recolhimento do imposto relativo às infrações 01 e 02.

VOTO

O deficiente, em síntese, afirma que o Auto de Infração padece de vícios que o cominam de nulidade absoluta. Assegura que o lançamento não foi realizado com o devido respeito à legislação e à vinculação plena que limita a atividade de constituição do crédito tributário, sendo impreciso, errôneo e obscuro, ensejando flagrante violação ao seu direito à ampla defesa. Observa que as descrições da acusação e os textos legais invocados pelo fisco sequer apresentam normas claramente passíveis de infringência específica, pois ele apenas levantou diversas normas, sem especificar inciso e alínea ditas infringidas, aplicáveis e, nesta situação, obrigado a responder a acusações com base em lacônicos descritivos, o que cerceava o seu direito de defesa. Afora que não existem elementos concretos – documentos ou provas – capazes de demonstrar a sua suposta irregular conduta, em franco desrespeito ao RPAF/BA. Em assim sendo, a legislação do Estado da Bahia impõe a nulidade do lançamento fiscal. Transcreve a Súmula nº 1 deste CONSEF.

Diz, ainda, 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. Invoca o inciso IV do art. 18 do RPAF/99.

Requer seja decretada a nulidade de ofício da ação fiscal nos termos dos arts. 20 e 21 do RPAF/BA.

Ao analisar as peças que compõem o presente Auto de Infração claramente denota-se que as determinações do art. 39, do RPAF/BA foram seguidas. As infrações estão claramente indicadas, igualmente a legislação posta (art. 12-A, da Lei nº 7.014/96 em relação à infração 03 e arts. 1º e 8º da Lei Complementar nº 24/75 combinados com os §§ 1º e 2º do art. 2º do Decreto nº 14.213/12 em relação a infração 04), bem como, a multa aplicada (art. 42, II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96). Em assim sendo, os textos legais invocados pelo fisco apresentam normas claramente passíveis de infringência específica, não sendo “diversas normas”. Estão especificados incisos e alíneas ditas infringidas e a fiscalização obedeceu, expressamente, as determinações do art. 142, do CTN.

Foram apresentados os levantamentos fiscais, parte integrante do Auto de Infração e o impugnante, ao longo da lide, pode fartamente se defender, como o fez de forma clara e precisa, entendendo perfeitamente o que a ele se acusa.

Ao analisar os levantamentos que compuseram a ação fiscal, os quais ao contribuinte foram entregues (fls. 218), em todos eles, de forma minuciosa (produto a produto) estão discriminados os números das notas fiscais (NF-es), o CNPJ dos emitentes, bem como seus Estados de origem, suas chaves de acesso, a data de suas emissões, com os respectivos CFOPs das operações, códigos dos produtos e suas descrições, e o cálculo do imposto – dados das notas fiscais, crédito do Dec. 7.799/00, valores corretos a serem considerados, diferenças e dados concernentes a EFD do contribuinte. E todo o cálculo realizado com base no Decreto nº 14.231/12.

Ou seja, o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância aos dispositivos legais aplicáveis à matéria. A autuante descreveu as infrações de forma clara, possibilitando a determinação da natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, bem como, elaborou demonstrativos que dão todos os esclarecimentos das acusações e a apuração dos valores exigidos. Rigorosamente, foram atendidas as exigências contidas no art. 39 do RPAF/BA, inexistindo violação ao princípio da legalidade, do contraditório, da ampla defesa ou de qualquer outro princípio aplicável à constituição do crédito tributário.

Quanto ao fato dos levantamentos serem longos, este fato decorrente da própria operacionalização das atividades da empresa autuada. E, se no Auto de Infração apenas consta exemplo de algumas notas fiscais (fls. 83/88), não significa que ao contribuinte não se deu

oportunidade de defesa, pois, como acima explicitado, a ele pertencem todos os documentos fiscais, que os tem em arquivos eletrônicos (por obrigação legal), não havendo qualquer necessidade de serem extraídas cópias em papel das mesmas.

No mais, se existiu, ou existe, interpretação equivocada da legislação por parte da autuante, está situação, no presente processo, poderia ser de improcedência da autuação e não de nulidade.

E, mais uma vez, o autuado exerceu seu pelo direito de defesa trazendo aos autos argumentos visando a desconstituição do lançamento fiscal.

Em relação aos juros de mora (acréscimos moratórios), consta expresso no próprio corpo do Auto de Infração (fls. 04/08).

Em consequência de tudo exposto, não há motivo para que sejam acolhidas as nulidades arguidas, nem, tampouco, aplicação da Súmula 01 deste Colegiado.

As infrações 01 e 02 do presente lançamento foram reconhecidas pela empresa e recolhido o imposto conforme fls. 320/322 dos autos. Infrações mantidas.

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 defendente não observou que a mesma trata de imposição de multa e não de imposto. Entende correta a infração.

A acusação está posta nos termos abaixo:

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 PARACIAL - ANEXO 6, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte.

A infração está enquadrada no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, enquanto que a penalidade está tipificada no art. 42, inciso II, alínea “d” da nominada lei.

Antes de adentrar nos fatos do presente processo, necessário que seja observada a norma legal, a qual a segui se transcreve.

Art. 40. Constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 42 desta Lei.

Art. 41. Pelas infrações à legislação do ICMS serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente:

I - multa;

[...]

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;”;

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;

Ou seja, na norma tributária, as multas por infrações elencadas na Lei nº 7.014/96 são constituídas pelo lançamento de ofício que é consubstanciado na lavratura de um auto de infração. É espécie de sanção fiscal, que representa uma consequência negativa prevista no ordenamento jurídico, por ser oriunda de atos omissivos ou comissivos do sujeito passivo relativos ao descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória. Tem ela, entre outras, natureza jurídica punitiva, objetivando coibir a prática de irregularidades fiscais.

E, voltando para o específico caso em discussão, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 42, II, “d”, quando da falta de pagamento do imposto devido por antecipação parcial, ao ser ele exigido de ofício, exige-se, além do imposto a penalidade de 60%. No entanto, sendo apurado que o imposto foi recolhido a destempo (por exemplo quando das saídas das mercadorias) e, acrescento, escriturados na forma da legislação posta, é apenas devida a penalidade de 60%.

Diante das determinações legais acima tracejadas, torna-se necessário que se analise as peças processuais.

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. Como exemplo retirado do Anexo 06 do Auto de Infração.

Mês de janeiro de 2014

Antecipação parcial devida	R\$244.016,08
Antecipação parcial recolhida	R\$108.691,89
Diferença	R\$135.324,19
Multa 60%	R\$81.194,52

Diante deste quadro, é equivocado o argumento de defesa de que aqui se está a exigir imposto, pois, clara e expressamente, se trata da exigência de multa percentual.

Também não tem ela a mesma natureza da infração 04 (como entendeu o impugnante ao se defender conjuntamente das infrações 03 e 04), uma vez que aqui 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.

Em assim sendo, não existe, como quer crer o defendente, 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.

O contribuinte recebeu mercadorias 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. Conforme itens 1.12, 2.1 e 5.2 do Anexo Único do Decreto 14.213/12, é vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas nos itens 1.12, 2.1 e 5.2, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar nº 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 o 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%).

O impugnante, em apertada síntese, refere-se a esta infração como a “guerra fiscal” existente entre os Estados. Ressalta de que esta sendo acusado de aproveitar integralmente créditos destacados em notas fiscais cujos remetentes das mercadorias gozam de benefícios fiscais não autorizados por Protocolo ou por Convênio ICMS, exigidos nos termos da Lei Complementar nº 24/1975. No entanto, entende que este fato não é relevante para fins de aproveitamento dos créditos fiscais já que eles decorrem do princípio da não cumulatividade do ICMS, não podendo sofrer deformações de qualquer natureza, não existindo qualquer previsão constitucional que autorize o Estado da Bahia ou qualquer outro Estado da Federação a glosar a compensação de créditos decorrentes de operações objeto de crédito presumido concedido pelo Estado de onde provêm as mercadorias. E, mesmo que os estabelecimentos escriturassem o crédito presumido ou outorgado, é contribuinte situado neste Estado com direito a aproveitar a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais das mercadorias adquiridas, já que o antecipou.

Transcreve o art. 155, II, § 2º, “g”, da Constituição Federal e aos artigos 2º e 8º da Lei Complementar 25/75 para afirmar que a fiscalização ignora a correta aplicação da legislação pertinente a não-cumulatividade do ICMS, bem como, não considerou a competência tributária e autonomia fiscal dos Estados de origem para instituir e regular o ICMS incidente dentro de seu próprio território. E com tais considerações, entende que o termo “imposto cobrado” utilizado pelo fisco não deve ser confundido com o termo “pago”, diante do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, ou seja, não está atrelado ao valor efetivamente pago na operação anterior, mas sim, ao valor destacado na nota fiscal que dá suporte à transferência da mercadoria, independentemente do valor recolhido pelo remetente. E que somente haveria impedimento da utilização deste crédito fiscal caso as operações se operassem com isenção ou não tributação. Apresenta decisões do STF e do STJ por entender que elas lhe são favoráveis.

Ou seja, advoga que a regra de vedação ao direito de crédito de ICMS prevista no o Decreto nº 14.213/12 representaria uma ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Preliminarmente, pontuo razão assistir ao impugnante quando aponta a infração como consequência da “guerra fiscal” existente no País. De fato ela é, situação que jamais deveria existir. No entanto, sendo este CONSEF foro administrativo do Estado da Bahia, obedeço as determinações legais.

E antes de adentrar sobre as determinações do Decreto Estadual nº 14.213/12, entendo necessário fazer as considerações a seguir delineadas.

O defendente advoga que o termo “imposto cobrado” não deve ser confundido com o termo “pago”, diante do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, ou seja, não está atrelado ao valor efetivamente pago na operação anterior, mas sim ao valor destacado na nota fiscal, independentemente do valor recolhido pelo remetente.

Não se contesta que o ICMS é 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. E para que se processe esta compensação 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. Ou seja, para se obedecer ao princípio da não-cumulatividade do imposto, insculpido da Constituição Federal, existem duas contra partidas a serem consideradas, ou seja, os créditos e os débitos. Por isto que o art. 155, § 2º da CF determina que o imposto é não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. É o que se chama de conta corrente fiscal (“débito x crédito”), onde se abate do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores.

Porém, discordo da sua posição quanto aos demais argumentos. “Imposto cobrado”, como comando da Constituição Federal, de fato, não significa “imposto pago”, mas sim, corresponde ao “imposto devido”, que é resultante, como acima tracejado, dos débitos X créditos fiscais efetiva e legalmente existentes. Desta forma, débitos consignados nos documentos fiscais que não são os de fato devidos (cobrados) não podem ser aceitos, nem considerados, pois o Estado destino não pode suportar um ônus tributário que, de fato, não existiu, ao contrário do que afirma o impugnante. Neste caminhar, faço minhas as palavras do auditor fiscal Vladimir M. Morgado em trechos de sua informação fiscal (fls. 304 verso/305 do PAF) que foi transcrita pela autuante neste processo e que se aplica sobremaneira à presente lide.

....

Imposto cobrado corresponde a imposto devido que difere de imposto recolhido, aliás como o próprio contribuinte assevera em suas duas defesas. E imposto devido é aquele que resulta de débitos fiscais levados para encontro com créditos fiscais regulares, não aqueles artificialmente postados em documentos fiscais e que irremediavelmente serão anulados pelo uso de créditos fiscais ilegais, fazendo com que contaminem o correto cálculo do ICMS devido por substituição tributária, pertencente ao Estado de destino.

....

*Se destacar o ICMS na nota fiscal fosse o suficiente para garantir a legitimidade do crédito fiscal, evitando a glosa, **qualquer valor poderia ali ser registrado**. Admitir tal raciocínio deixaria muito fácil para o vendedor transferir em operações interestaduais os créditos que bem entendesse. No documento fiscal devem constar valores **acordes com a legalidade** para aí o débito ser considerado devido, cobrável, exigível, em consonância com a não-cumulatividade. 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**. Seguindo 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 defendente 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. Tal matéria já foi largamente discutida nos tribunais pátrios sendo pacificada pelo Supremo Tribunal Federal que entende ser o

benefício fiscal espécie de isenção parcial, incidindo, portanto, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal.

Feitas tais considerações, passo ao mérito da acusação.

A Constituição Federal no seu art. 155, § 2º, XII, “g” , determina que: *cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*. E nos termos do art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Isto posto, 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.

E sobre esta matéria, são inúmeras as decisões deste Colegiado que trilham este mesmo caminho, a exemplos: Acórdão CJF Nº 0514-13/13, CJF Nº 0529-13/13, CJF Nº 0282-11/16, CJF Nº 0331-12/14, CJF Nº 0524-13/13, JJF Nº 0145-03/16, inclusive alguns contra a própria empresa. Sendo assim, transcrevo o voto prolatado em Decisão, por unanimidade, da 3ª CJF (sessão de 17/12/2013) através do Acórdão CJF Nº 0514-13/13, cujo relator foi o i. Conselheiro LEONARDO BARUCH

MIRANDA DE SOUZA que expôs de forma clara e precisa o posicionamento deste órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia e que perpassa sobre todos os argumentos expostos pelo defendente.

....

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.

É cediço que o art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, estabeleceu limitações ao direito de utilização do crédito de ICMS, notadamente para as operações anteriores que forem isentas ou que não representem hipótese de incidência do ICMS. Vejamos:

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

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

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

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

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

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

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

É importante esclarecer que as limitações ao direito de crédito em relação às operações isentas ou de não-incidência, criadas pela própria Constituição Federal, têm a clara finalidade de garantir a efetividade do princípio da não-cumulatividade, impedindo que o contribuinte utilize um crédito que, em verdade, não existe, já que a operação anterior não gerou pagamento do ICMS.

Assim, grande parte da doutrina especializada defende que as hipóteses do inciso II do §2º do art. 155 da Constituição não representariam “exceções” ao princípio da não-cumulatividade, mas apenas hipóteses de vedação do direito ao crédito para justamente alcançar a não-cumulatividade do ICMS.

Vejamos os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo e Clélio Chiesa sobre o tema:

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

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

Outrossim, em se tratando de operações interestaduais, como é o caso dos autos, a vedação à utilização do crédito se torna ainda mais relevante, pois se não houvesse qualquer limitação, o Estado destinatário seria obrigado a assumir o ônus do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente. Bem por isso, o inciso II do §2º do art. 155 da CF ressalva que a limitação ao crédito não é absoluta, podendo ser dispensada se houver “determinação em contrário da legislação”, ou seja, se houver convênio ou protocolo interestadual. Na prática, o referido dispositivo constitucional tem por finalidade limitar o poder de tributar dos estados-membros, impedindo a criação de benefícios fiscais locais. A verdade é que o pacto federativo brasileiro não passa de uma mera ficção, pois a Constituição Federal criou diversos mecanismos que retiram a autonomia dos estados e municípios, os colocam, muitas vezes, numa categoria hierárquica inferior à União; e as decisões do STF jamais desvirtuaram o caráter unitário da federação brasileira.

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

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

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO – ICMS – VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – CONVÊNIO ICMS 50/99 – DECRETO 2.872/2001 DO ESTADO DE MATO GROSSO – TERMO DE ACORDO – EXIGÊNCIAS: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCESSÃO DO BENEFÍCIO APENAS PARA OS CONTRIBUINTE ADIMPLENTE. 1. O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE 174.478/SP, firmou entendimento de que redução de base de cálculo de tributo equivale a isenção fiscal parcial, tendo aplicação, pois, a regra do art. 155, § 2º, II, "b", da CF/88, que determina a anulação do crédito relativo às operações anteriores quando se tratar de isenção. Portanto, legítima a exigência de renúncia à utilização de créditos fiscais relativos às operações realizadas nos termos do Convênio 50/99. Ressalta do ponto de vista da Relatora (REsp 466.832/RS).

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

3. O art. 52, § 1º, I, "d", das Disposições Transitórias do Regulamento do ICMS (com redação dada pelo Decreto 2.872/2001), ao impedir que os contribuintes inadimplentes com qualquer obrigação, principal ou acessória, para com a Fazenda Pública Estadual e não estarem pendentes de pagamento autos de infração lavrados contra eles, afronta o art. 5º, XXXV e LV, da CF/88, além de constituir meio coercitivo de pagamento de tributos, o que não vem sendo admitido pelo Poder Judiciário.

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

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

É importante ressaltar que a tese adotada pelo supremo autoriza a vedação ao direito de crédito, porém não de forma absoluta, admitindo, por óbvio, o creditamento “proporcional ao valor exonerado”. Afinal, se não for admitido o crédito proporcional, o Estado destinatário estará se beneficiando indevidamente do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente, em afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Nesse particular registro que o Decreto 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. (grifei)

Diante do exposto, com o devido respeito àqueles que sustentam a tese contrária, entendo que a melhor exegese para o tema em debate é considerar que o Decreto 14.213/12 não afronta qualquer dispositivo legal ou constitucional, pelo contrário, visa justamente garantir a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, à luz da interpretação sistemática e teleológica que vem sendo aplicada pelo STF.

E, por fim, merece atenção a decisão do STF (Tribunal Pleno) na 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.

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.

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 desconstituí-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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0005/16-6**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$834.561,38**, acrescido da multa de 60% previstas nos incisos VII, alíneas “a” e “b” e II, alínea “f” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$570.673,81** prevista no art. 42, II, “d” combinado com o § 1º da referida lei e dos acréscimos moratórios, estabelecido pela Lei nº 9.837/05 Solicita-se que o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologue os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2017

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR