

PROCESSO - A. I. Nº 269094.0613/14-4
RECORRENTE - ITAGUARANA S/A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0151-02/15
ORIGEM - INFAZ BRUMADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08/06/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0094-11/18

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO.

a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. **b)** MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. **c)** PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAIS NÃO VINCULADAS A OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE. 2. LIVROS FISCAIS. RAICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 2. LIVROS FISCAIS. RAICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A LC 87/96 em seu art. 20, §5º, inciso I, não se reporta a utilização e sim em apropriação, donde se entende que deverá ser efetuada a escrituração dos créditos, não se condicionando à entrada em operação a planta industrial, ainda mais, no caso, em se tratando de empresa com atividade mista, industrial e comercial, devidamente comprovada. Não subsiste também a argumentação de que não ocorrera saídas ou prestações isentas ou não tributadas, quando a utilização dos créditos adotaria o princípio da proporcionalidade, tendo em vista, logicamente, não ocorreria tal fato, daí a possibilidade de utilização do créditos oriundos dos 1/48, sem qualquer redução, pelo fato de todas as operações referente a vendas registradas nos livros fiscais da autuada serem, todas, tributadas. As infrações 1 a 4 são relativas às operações regularmente lançadas na escrituração, cujos débitos foram suportados por saldos credores ilegítimos da conta corrente, considerados irregulares pelo auditor, enquanto as de números 5 a 7 tratam das aquisições devidamente lançadas no livro Registro de Entradas (RE), mas não escrituradas no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS). Rejeitada a prejudicial de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 3. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF nº 0151-02/15, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 25/09/2014 para exigir crédito tributário de R\$686.720,50, sob a acusação do cometimento de 07 (sete) irregularidades, assim discriminadas pelo órgão julgador de primeira instância, *in verbis*:

Infração 01. 06.01.01 Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, totalizando R\$ 540.545,67, sendo sugerida multa de 60%.

Infração 02. 06.02.01 Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do próprio estabelecimento, no valor de R\$ 35.770,58, além da multa de 60%.

Infração 03. 02.01.01 Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. O valor da infração é de R\$77.453,14, aplicada multas de 50% e 60%.

Infração 04. 06.03.01. Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidades da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Valor lançado de R\$ 4.369,64, e multa de 60%.

Infração 05. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, totalizando R\$ 13.049,34, além de multa percentual de 60%.

Infração 06. 06.03.01. Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto, importando em R\$ 10.422,24, e multa de 60%.

Infração 07. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento. O valor da infração é de R\$5.109,89, e a multa proposta de 60%."

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 25/08/2015 e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 310 a 322):

"VOTO

O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, todas objeto da contestação por parte do sujeito passivo.

Quanto a prejudicial de eventual decadência invocada pela autuada, de logo, não posso acolher. Os patronos da empresa, entendem que o que predomina é a data da escrituração dos documentos fiscais que deram origem aos créditos que a empresa acumulava na data da autuação, porém, da leitura do lançamento, observa-se que o autuante simplesmente desconsiderou o saldo credor existente em 2008, reconstituindo o conta-corrente fiscal da autuada, diante do fato dos saldos credores apresentados nos exercícios fiscalizados (2009 e 2010) representarem créditos sem qualquer relação com as atividades industriais da empresa, até pelo fato de que a mesma nesta época, sequer tinha iniciado a sua atividade, encontrando-se em fase de implantação.

Ademais, os créditos fiscais de 2003, 2004, 2005 e 2006 já havia, sido objeto de glosas em fiscalizações anteriores.

Assim, descabe se falar em decadência, vez que a linha de início dos fatos, não é o ano de 2004 como pretende a empresa, mas simplesmente, o de 2009, ou seja, dentro dos parâmetros definidos no próprio corpo do CTN para a ocorrência da decadência, motivo pelo qual não acolho tal tese defensiva.

No mérito, defende o lançamento através de dois blocos da autuação. No primeiro, aborda as infrações 01 a 04, e no segundo as infrações 05 a 07.

Relativamente às infrações 01 a 04, argumenta que não há o que se cobrar, vez que o direito a utilização do crédito fiscal é lícita, na forma do artigo 20 da Lei Complementar 87/96. A este respeito, importante esclarecer-se que a matéria de fundo da lide, tem ensejado discussões, de forma que é necessário se fazer uma pequena remissão histórica.

Fruto da Constituição de 1988, o qual instituiu o ICMS, o Convênio ICM 66, publicado no DOU em 16.12.1988, fixou de forma provisória as normas para que Estados e Distrito Federal instituíssem seu novo imposto não resolveu esse impasse. Trouxe em seu artigo 28 a mesma redação contida no diploma constitucional na parte relativa à não cumulatividade:

Art. 28 O imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

Tal Convênio vigorou até a publicação da Lei Complementar 87 de 1996 que trouxe inovações para o ICMS importantes para o funcionamento do imposto. Dentre aquelas, posso enumerar aquela contida no artigo 20, o qual transformaria o ICMS em imposto sobre o valor agregado puro, que veio com a seguinte redação:

"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."

A partir de tal redação, Estados e Distrito Federal deveriam admitir como crédito a totalidade do imposto pago nas aquisições de mercadorias, inclusive destinadas ao ativo permanente e a uso e consumo do estabelecimento e as contratações de serviços, inclusive os de comunicação.

Contudo, o artigo 33 da mesma Lei Complementar trouxe regras de transição para que os contribuintes do ICMS pudessem se aproveitar de todos esses créditos do imposto, na forma da seguinte redação:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: (...)

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela LC 138/2010)

II – (...)

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (...)

IV – (...)

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.”

Desta forma, através de inúmeras alterações legislativas, o Congresso Nacional vem adiando a entrada em vigor do direito aos créditos que tornariam o ICMS um imposto sobre valor agregado, sendo que a última delas ocorreu por meio da Lei Complementar 138/2010, que postergou para 1º de janeiro de 2020 a entrada em vigor do direito aos créditos que continuam previstos, mas impedidos de serem realizados desde a edição da Lei Complementar 87/96.

Os créditos autorizados pela Lei Complementar 87/96 que se encontram impedidos ou restringidos pelas sucessivas leis complementares publicadas, são aqueles relativos aos bens e mercadorias destinados ao ativo permanente, diante do conteúdo do parágrafo 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar 120/2005, continua limitando o crédito mensal a 1/48 do imposto destacado pelo fornecedor de mercadorias e bens destinados ao ativo permanente. Respeitado ainda, outro princípio constitucional, de que o crédito só é legítimo se a operação seguinte estiver tributada pelo imposto. Ressalte-se, neste caso, as exportações e a saída de papel imune destinada a impressão de livros, jornais e periódicos se equiparam às saídas tributadas para fins do exercício ao direito desses créditos.

Desta forma, aqueles créditos decorrentes de entradas de bens e mercadorias destinadas ao ativo permanente não são imediatos. Eles só podem ser realizados em 48 parcelas ao longo de 48 períodos de apuração do imposto, guardada a proporcionalidade com as saídas tributadas realizadas no mesmo período.

Frise-se, ainda, que o crédito do imposto relativo aos bens e mercadorias destinados ao ativo permanente, fixado em parcelas, na forma do parágrafo 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, não está na regra de transição prevista no artigo 33 da mesma norma legislativa.

Outra hipótese, é referente aos créditos relativos às mercadorias e serviços destinados a uso e consumo, diante do fato de que o caput do artigo 20 da Lei Complementar 87/96 veio com redação inovadora, permitindo todos os créditos, inclusive os relativos às entradas destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Contudo, como acima mencionado, edições sucessivas de Leis Complementares vêm prorrogando a entrada em vigor desse dispositivo, vedando aos contribuintes do ICMS a possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às mercadorias e serviços tributados pelo imposto e destinados ao uso e consumo do estabelecimento destinatário.

O ICMS vem largamente discutido no âmbito do Poder Judiciário em busca do reconhecimento da tese de imposto sobre valor agregado puro. Com isso, pretende-se expandir o direito ao crédito do imposto, limitado pelo parágrafo 5º do artigo 20 pelas sucessivas prorrogações do artigo 33 da Lei Complementar 87/96, tese esta, a cerne da argumentação defensiva.

Busca-se amparo no Poder Judiciário de que o constituinte ao fixar o direito ao crédito mediante a expressão “..com o montante cobrado nas anteriores...” se refere a todas as operações e prestações tributadas pelo ICMS. Não só aquelas mercadorias e serviços que integrarão o produto vendido.

Tais teses submetidas ao Poder Judiciário não prosperam nos julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal, o qual já sedimentou entendimento no sentido restritivo ao crédito do ICMS diante da interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal, não aceitando o argumento de que o inciso I do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal traz para dentro do princípio da não cumulatividade o direito irrestrito ao crédito do ICMS. Posso mencionar algumas decisões neste sentido:

RE: 299689 / MG - 18/05/2010

1ª Turma - Relator Ministro Marco Aurélio

EMENTA: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - CRÉDITO - BENS INTEGRADOS AO ATIVO FIXO - INEXISTÊNCIA DE ELO CONSIDERADA MERCADORIA PRODUZIDA. A aquisição de equipamentos que irão integrar o ativo fixo da empresa ou produtos destinados ao uso e consumo não gera o direito ao crédito, tendo em conta o fato de a adquirente, na realidade, ser destinatária final. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - MOLDURA FÁTICA. Na apreciação do enquadramento do recurso extraordinário em um dos permissivos constitucionais, parte-se da moldura fática delineada pela Corte de origem. Impossível é pretender substituí-la para, a partir de fundamentos diversos, chegar-se a conclusão sobre a ofensa a dispositivo da Lei Básica Federal. AGRAVO - ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - MULTA. Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé.

Decisão A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, com imposição de multa, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Ayres Britto. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma, 18.05.2010.

AI 736757 AgR/SP - 02/03/2010

2a Turma

Relator - Ministro Celso de Mello

E M E N T A: AGRAVO DE INSTRUMENTO - ICMS - CRÉDITO DO VALOR PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, OU DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E/OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO - APROVEITAMENTO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Precedentes. Decisão: Negado provimento. Votação unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Eros Grau. 2a Turma, 02.03.2010.

Conclui-se, pois, das decisões acima trazidas como exemplo, que o direito ao crédito do ICMS relativo a bens do ativo permanente e materiais destinados a uso e consumo do contribuinte é uma liberalidade promovida pelo Congresso Nacional promovido por meio de Lei Complementar à Constituição Federal, sendo infrutíferas as argumentações em sentido contrário.

Os contribuintes do ICMS devem, pois, obedecer as restrições impostas pelo parágrafo 5o do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, que trata dos créditos parcelados relativos às mercadorias e bens destinados ao ativo permanente, bem como, atentar para a norma definida pelo artigo 33 da mesma Lei Complementar para as aquisições de materiais destinados a uso e consumo.

Permanece, de igual forma, a vedação ao crédito do ICMS relativos a mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento enquanto o Congresso Nacional não revogar expressa, ou por decurso do prazo, o inciso I do artigo 33 da Lei Complementar 87/96.

No caso em tela, a própria autuada informa que no período fiscalizado encontrava-se em fase de instalação, portanto não operacional, o que vedaria o aproveitamento de tais créditos, além de apesar de mencionar insistentemente o disposto no artigo 20 da Lei Complementar 87/96, esquece-se das vedações e limitações do artigo 33 de tal diploma legal. Desta forma, a sua tese defensiva não pode ser acolhida. Ademais, de forma objetiva a discussão limitou-se à tese jurídica, sem apontar qualquer erro ou falha no trabalho fiscal, além daquele já analisado na preliminar, o que faz com que as infrações em comento (01 a 04) sejam consideradas procedentes.

Quanto às demais infrações (05 a 07), referem-se a recolhimentos de diferencial de alíquota não escriturados, sendo a argumentação apegada pela defesa, a de que falta base para a cobrança, por inexistência obrigacional na norma legal do diferencial de alíquota.

Tal conceito (diferencial de alíquota) vem a se constituir em regra de tributação onde o destinatário, contribuinte do ICMS, apura em benefício de seu Estado o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a interna, quando das aquisições de mercadorias, bens ou serviços oriundos de outros Estados e destinados ao seu uso, consumo, integração ao Ativo Permanente ou que não estejam vinculados a uma saída subsequente tributada, não se constituindo em nova forma de tributar como alegado na defesa.

Em contraposição ao argumento trazido pela defesa da autuada, posso mencionar o conteúdo do artigo 155, § 2o, inciso VIII da Constituição Federal:

"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: (...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;" (grifo do relator)

Por tal dispositivo, constata-se que estão sujeitas à incidência do ICMS, em relação ao Diferencial de Alíquota, as operações e prestações interestaduais realizadas entre contribuintes, nas quais a mercadoria vendida se destina ao uso e/ou consumo do destinatário ou a seu Ativo Permanente (ou Ativo Imobilizado). Lembrando que essa regra também se aplica na prestação de serviços de transporte, quando não vinculado à operação ou prestação subsequente tributada pelo imposto, ou seja, somente estão obrigados ao recolhimento do Diferencial

de Alíquota aquelas empresas que se afigurem contribuintes do ICMS, como é o caso da autuada, sendo este o pressuposto básico para a incidência do Diferencial de Alíquota, quando adquirir bens para uso, consumo ou Ativo Permanente, e não mercadoria, pois nesta, pressupõe etapa posterior, ou seja, para revenda ou industrialização.

As legislações estaduais impõem para os contribuintes do ICMS, pois, a obrigação de recolher o ICMS relativo à diferença existente entre a alíquota interna (praticada no Estado destinatário) e a alíquota interestadual nas seguintes operações e prestações:

- a) – na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para uso e consumo;*
- b) – na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para o ativo imobilizado;*
- c) – na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para uso e consumo;*
- d) - na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para o ativo imobilizado.*

Evidentemente, só se pode falar em exigência de diferencial de alíquotas a ser recolhido caso o percentual da alíquota interna seja superior ao da alíquota interestadual, sendo a sua base de cálculo o valor da operação que decorrer a entrada da mercadoria ou da prestação do serviço.

Daí concluo, pois, que há base legal para tal cobrança. E sendo devido, há a obrigação do sujeito passivo, em obediência à legislação estadual, que através da Lei 7.014/96, atentando para o comando Constitucional, assim determinou:

"Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes;"

Logo, desfaz-se, pois, a argumentação defensiva, pois a base legal está devidamente caracterizada, o que me leva a não aceitar os argumentos defensivos. Ademais, as mercadorias constantes do lançamento não tiveram qualquer outra destinação, senão aquelas previstas na lei até pelo fato da empresa estar em fase de implantação, sem qualquer produção industrial.

Ademais, o legislador constitucional, embora tenha delegado à Lei Complementar estipular normas relativas ao ICMS, de igual forma, não vedou a edição de lei ordinária para regular tal matéria, sequer que a Lei Complementar remetesse tal tema ao legislador ordinário.

Temos, pois, que as leis emanadas do poder legislativo, independentemente de ser o mesmo federal ou estadual, quando do exercício regular das prerrogativas a ele conferidas, gozam de exigibilidade ampla e irrestrita, vedada a negativa de sua aplicabilidade, motivo pelo qual não adito à tese defensiva apresentada.

Desta forma, e à vista de inexistência de inconsistências apontadas na defesa, em relação ao lançamento, julgo as infrações 05, 06 e 07 procedentes.

Quanto ao Auto de Infração mencionado ao longo da peça defensiva pela autuada (279127.0003/05- 2), verifico que trata de infrações não coincidentes com as do presente lançamento, motivo pelo qual me abstenho de maiores comentários.

No tocante à arguição de confiscatoriedade da multa aplicada, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei." Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o império da lei"ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei".

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder

Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei no. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei no. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual da Bahia aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analizando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).

2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.

As decisões trazidas aos autos pela autuada, não refletem o entendimento recente da Corte Maior, inclusive uma delas, a do ministro Ilmar Galvão, data de 1981, ao passo que as mencionadas acima são de período recentíssimo.

Quanto aos argumentos defensivos que envolvem discussão acerca da constitucionalidade da norma, lembro a vedação imposta a este Órgão, diante do teor contido no artigo 167, inciso I do RPAF/99, de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, vez ser esta atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Dessa forma, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal. Quanto aos benefícios de programas de negociação de receitas tributárias, tratam-se de uma concessão do estado, submetidas ao crivo da Lei, e as dispensas de multas atendem aos interesses do

poder público, vez que renúncia fiscal.

Frente a tudo quanto exposto, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração ora apreciado."

Às fls. 297 a 303, na informação fiscal prestada em sede de primeira instância administrativa, o autuante informou que:

- a) desde a sua inclusão no Cadastro de Contribuintes do ICMS/BA até 31/12/2010, último dia dos dois exercícios objeto da fiscalização (2009/2010), o recorrente não havia entrado em operação;
- b) as saídas efetivadas no período foram concernentes a vendas eventuais de bens diversos, sem relação com o objetivo social do fiscalizado;
- c) os itens 1 a 4 do Auto de Infração são atinentes a operações regularmente lançadas na escrituração, cujos débitos foram suportados por saldos credores na conta corrente, considerados irregulares pelo Fisco;
- d) os itens 5 a 7 do Auto de Infração cuidam de aquisições devidamente lançadas no livro Registro de Entradas (RE), mas não escrituradas no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Respalado no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 335 a 351, no qual informa que está estabelecido no Município de Ituaçu, do Estado da Bahia, que se dedica à fabricação de cimento e que no período fiscalizado (2009/2010) as suas instalações ainda se encontravam em fase de implantação (fl. 336).

Quanto à infração 1, o autuante não teria percebido que os bens auditados são do ativo imobilizado, cujas respectivas aquisições ensejam direito de crédito. Passa a discorrer sobre questões contábeis, referentes às aquisições de bens do ativo permanente antes do início das operações, para aduzir que os lançamentos das parcelas de 1/48 - nessa específica situação (fase de instalação) -, devem ser postergados para o início das industrializações, que, no caso concreto, teria ocorrido em maio de 2006 (fl. 342).

Em seguida, colacionando decisões de Conselhos de Fazenda e de outras unidades da Federação, defende, à fl. 344, sustenta a tese de que os créditos podem ser lançados nos meses das aquisições, qualificando de equivocado o entendimento do auditor de que devem ser proporcionais às saídas dos bens efetivamente produzidos.

No que tange aos diferenciais de alíquotas referentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, diz que, na falta de lei complementar ou ordinária que autorize a cobrança, o lançamento "*se queda insubsistente*".

Afirma que a multa de 60% é confiscatória, motivo pelo qual requer o afastamento, e encerra pleiteando provimento.

Instada a opinar pela Secretaria do Conselho (fl. 383), a Procuradoria do Estado assinalou que, na hipótese de o julgador solicitar Parecer jurídico, convém que indique, com precisão, quais os aspectos de Direito a serem analisados (fls. 383 a 391).

VOTO (Vencido quanto à infração 3)

Muito embora a prejudicial não tenha sido aventada em sede de Recurso Voluntário, devo registrar - por se tratar de matéria de ordem pública -, que a Decisão relativa à decadência foi correta. Os fatos geradores da obrigação tributária ocorreram entre 2009 e 2010 e a ciência do Auto de Infração em 17/10/2014.

A Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), em recente Incidente de Uniformização, adotou entendimento que já vinha sendo observado de forma incipiente neste Conselho e pacífica nos tribunais judiciais pátrios, no sentido de que o prazo para homologação deve ser computado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (com fundamento no art. 173, I do CTN) quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a

realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude de dolo, fraude ou simulação.

Por conseguinte, como não houve qualquer pagamento do imposto, a regra de contagem do termo decadencial deve ser aplicada de acordo com o art. 173, I do CTN (Código Tributário Nacional).

O procedimento do Fisco resultou da desconsideração do saldo credor lançado na escrita do contribuinte no final do exercício de 2008 (início de 2009; campo "SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR" de fl. 16), tendo sido reconstituída a apuração da conta corrente, uma vez que o crédito foi indevidamente acumulado, na cifra de R\$2.246.843,57 (fl. 16).

No mérito, tem-se que tal crédito - originário de aquisições de bens do ativo imobilizado ocorridas em um período em que o recorrente estava em fase de implantação -, não está em consonância com a legislação, que somente autoriza a respectiva utilização proporcionalmente às saídas tributáveis, que não existiram.

"LC nº 87/1996. 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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

(...)".

Desse modo, conforme informado à fl. 299, tendo em vista o fato de que o direito de lançamento das parcelas de 1/48 (crédito do ativo imobilizado) é condicionado à efetiva saída dos produtos industrializados, foi efetuada a glosa e o imposto por diferenças de alíquotas que, por consequência, deixou de ser recolhido, foi exigido no presente lançamento de ofício.

As infrações 1 a 4 são relativas às operações regularmente lançadas na escrituração, com débitos suportados por saldos credores ilegítimos da conta corrente, considerados irregulares pelo auditor, enquanto as de números 05 a 07 tratam das aquisições devidamente lançadas no livro Registro de Entradas (RE), mas não escrituradas no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Com respeito às aquisições interestaduais de materiais uso e consumo, o art. 33, I da LC nº 87/1996 não permitia a escrituração de crédito no período fiscalizado, do que concluo pela procedência da cobrança das diferenças de alíquotas.

"Art. 33. Na aplicação do art. 20, observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

(...)".

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Infração 3)

Da análise dos autos, aprecio o julgamento do ilustre Relator de relação à infração nº 3:

Infração 03. 02.01.01 Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. O valor da infração é de R\$77.453,14, aplicada multas de 50% e 60%.

Ao analisar tanto as peças recursivas da autuada, como as peças acusatórias do autuado, assim como os julgamentos proferidos pela 2ª JJF e pelo i.relator, constato que situações fáticas e reais

não foram consideradas por todos aqueles que interferiram no processo de julgamento do Auto de Infração em apreço, como abaixo exponho:

1. Contrapõe-se o autuante, seguido pela 2ª JJF e mantido pelo i.relator, a premissa de impossibilidade de utilização do crédito fiscal referente às entradas de bens do Ativo Imobilizado da autuada em operações anteriores ao início das suas operações industriais, com base na premissa “*de que o direito de lançamento das parcelas de 1/48 (crédito do ativo imobilizado) é condicionado à efetiva saída dos produtos industrializados*”. Não atentaram para o fato de que o autuado, como consta em seus atos constitutivos, fls. 265 a 284, tem como objeto social, além da “*fabricação de cimento*”, **“adquirir, instalar e explorar estabelecimentos industriais ou comerciais destinados a fabricação e venda de papel, sacos de papel, caixas, artefatos de papel, açúcar, cimento, cal, mosaico e outros produtos destinados à indústria da construção civil, comércio de ferragens, máquinas e veículos em geral, adubos, inseticidas, combustíveis, lubrificantes e outros produtos afins e a indústria de embalagens e fertilizantes em geral”**, o que não condiciona a sua vida creditória fiscal ao término da implantação do parque fabril, ainda mais se considerarmos, como foi apurado pelo autuante, que ocorreram operações de saídas de mercadorias tributadas, operações estas devidamente registradas em seus livros fiscais, configurando o real funcionamento do empreendimento, que não se restringe unicamente à fabricação de cimento, não se explicitando na autuação e no julgamento se a autuada utilizou os créditos fiscais pelas entradas das mercadorias comercializadas, o que não é objeto das peças defensivas, limitando-se a glosar os créditos sobre as entradas de bens para seu Ativo Imobilizado,
2. Ademais o condicionamento de utilização do crédito fiscal apenas nas atividades industriais não encontra respaldo na própria legislação invocada pelo autuante, como se demonstra:

Lei Complementar 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.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Como estabelece o inciso I acima citado, não se fala em utilização e sim em apropriação, donde se entende que deverá ser efetuada a escrituração dos créditos, não se condicionando à entrada em operação a planta industrial, ainda mais, no caso, em se tratando de empresa com atividade mista, industrial e comercial, devidamente comprovada. Não subsiste também a argumentação de que não ocorrera saídas ou prestações isentas ou não tributadas, quando a utilização dos créditos adotaria o princípio da proporcionalidade, tendo em vista, logicamente, não ocorreria tal fato, daí a possibilidade de utilização do créditos oriundos dos 1/48, sem qualquer redução, pelo fato de todas as operações referente a vendas registradas nos livros fiscais da autuada serem, todas, tributadas.

O legislador estadual, seguindo a mesma premissa estabelecida na LC 87/96, assim se manifestou:

LEI Nº 7.014 DE 04 DE DEZEMBRO DE 1996

Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

E, mais ainda no Artigo 23, assim se expressa:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com 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.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

A prosperar o entendimento expressado pelo autuante e seguido pelos julgadores, teríamos a possibilidade de inviabilizar a implantação de projetos econômicos no Estado que tenham necessidade de maturação a longo prazo, sob pena de incorrer na possibilidade de ter o perdimento dos créditos oriundos da aquisição de equipamentos para os empreendimentos industriais, o que, creio, foi a motivação do legislador ao estabelecer a prerrogativa da *apropriação* e não da *utilização*.

Diante do que acima exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da Infração 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação à infração 3, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269094.0613/14-4** lavrado contra **ITAGUARANA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$609.267,36**, acrescido da multa de 60%, prevista art. 42, II, “f”, na Lei nº 7.014/96, no com os acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros(as): José Rosenvaldo Evangelista Rios, Ildemar José Landin, Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Rubens Bezerra Soares

VOTO VENCIDO (Infração 3) – Conselheiro: Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 3)

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO VENCEDOR
(Infração 3)

VICENTE OLIVA BURATTO9– REPR. DA PGE/PROFIS