

A. I. Nº - 269354.0008/18-3
AUTUADO - SADA BIO-ENERGIA E AGRICULTURA LTDA.
AUTUANTE - LUÍS HENRIQUE DE SOUZA ALEXANDRE
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09.07.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0091-02/19

EMENTA: ICMS. RETENÇÃO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO NA FORMA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 27/75. O Estado da Bahia revogou o Decreto 14.213/2012, visando a não exigência fiscal sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relacionadas em seu Anexo Único em atenção à Lei Complementar 160/17 e Convênio ICMS 190/17. Infração parcialmente mantida, apenas quanto a utilização do Preço Médio Ponderado Final (PMPF) na escolha da Margem de Valor Agregado (MVA) ou PMPF, as duas opções a maior. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 07 de dezembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.456.596,59, além da multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **08.10.02.** Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro, abril, junho a agosto de 2016 e janeiro, março e abril de 2017.

Tempestivamente, a atuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 54 a 69, onde após firmar a tempestividade e fazer breve resumo dos fatos, informa possuir como objeto social a produção e comercialização de álcool etílico hidratado combustível (AEHC) e álcool etílico outros fins (AEOF), entre outras atividades, e em função da produção e comercialização de AEHC e AEOF, é contribuinte do imposto de competência estadual.

Explica que com o objetivo de mitigar a cumulatividade do ICMS na saída do AEHC, em conformidade com a alínea “g”, inciso IV, do artigo 85 do RICMS/MG, a SEFAZ/MG concede Regime Especial Tributário para que os produtores de álcool etílico hidratado combustível realizem mensalmente a apuração e recolhimento do imposto de competência estadual.

Aponta ter optado por aderir ao Regime Especial Tributário 45.000002196-14 para que o ICMS incidente na venda de AEHC fosse apurado e recolhido mensalmente, sendo possível aplicar o princípio da não-cumulatividade do imposto de competência estadual, nos termos transcritos.

De forma resumida, aduz que a fiscalização desconsiderou o valor do ICMS recolhido ao Estado de Minas Gerais, em função da aplicação do crédito presumido de 2,5% (dois e meio por cento) na comercialização de AEHC, como autoriza o inciso XXXII do artigo 75 do RICMS/MG.

Aponta ter a auditoria aplicado o Decreto Estadual 14.213/2012, com redação alterada pelo Decreto Estadual 14.341/13, que 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, especificamente o item 2.6 do seu Anexo Único, e por consequência, lhe

foi exigido o crédito tributário no importe histórico de R\$1.456.596,59, em função da “(...) *retenção o menor do ICMS, e o consequente recolhimento; na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes focalizados no Estado da Bahia*”.

Fala que o Auto de Infração não reúne condições de subsistir, devendo ser cancelado por este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, conforme demonstrará.

Pontua que na apuração do ICMS devido a título de Substituição Tributária em uma operação interestadual, é computado o valor recolhido do imposto ao Estado de origem, chegando-se à seguinte fórmula: Valor do ICMS ST = (Base do ICMS ST * (Alíquota do ICMS Intra/100)) valor do ICMS Inter, sendo este nada mais que o imposto recolhido ao Estado onde está situado o fornecedor em uma operação interestadual. Ao desconsiderar o ICMS destacado na Nota Fiscal e devido ao Estado de Minas Gerais, a Fiscalização glosou o saldo credor do imposto destacado pela Impugnante ao seu Estado de origem no cálculo do ICMS-ST.

Desta forma, firma ter sido o presente Auto de Infração lavrado com base no item 2.6 do Anexo Único do Decreto Estadual 14.213/2012, com redação alterada pelo Decreto Estadual 14.341/13, consoante transcrição, ou seja, a Fiscalização considerou somente parte do ICMS devido ao estado de Minas Gerais e destacado na NF-e de venda interestadual de álcool, exigindo a complementação do ICMS-ST por meio do presente Auto de Infração, com a adição de multa e juros.

Garante ter o presente lançamento tributário ignorado totalmente a introdução no ordenamento jurídico da Lei Complementar nº 160/2017 que convalidou os benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ e autorizou as Unidades da Federação a concederem remissão dos respectivos créditos tributários, transcrevendo o teor do seu artigo 1º.

Aponta que a convalidação dos benefícios fiscais afeta tanto o estado de origem, que concedeu o benefício fiscal, quanto o estado de destino das mercadorias, que efetuavam a glosa dos créditos de ICMS relativos às operações, isto porque um dos efeitos da guerra fiscal é relativo ao não pagamento de imposto na unidade federada concedente pela característica de não-cumulatividade do ICMS onde o contribuinte, nos termos do artigo 155, § 2º, I da Constituição da República compensa 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, de modo que há também prejuízo de arrecadação à unidade federada de destino da mercadoria em uma operação interestadual.

Fala ser a convalidação de benefícios fiscais de ICMS nada mais do que um conjunto de normas que possibilitam trazer à legalidade os benefícios fiscais concedidos em desacordo com as regras definidas na legislação pertinente.

Elucida que a Lei Complementar 160/2017 trouxe as regras para a convalidação dos benefícios fiscais concedidos pelas Unidades Federadas anteriormente de forma irregular, visando atenuar as consequências da briga arrecadatória dos Estados.

Traz doutrina de Osvaldo Santos de Carvalho e Luís Fernando dos Santos Martinelli em artigo publicado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, conforme reprodução, e ainda sobre a Segurança Jurídica, destaca a conclusão do Mestrado Profissional em Direito da FGV/SP - Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, na forma do trecho transcrito, de autoria de Fernanda Terra de Castro Colucchio.

Aborda a seguir o fato da convalidação dos benefícios fiscais em virtude da remissão do crédito tributário, isto é, a confirmação/validação do perdão por parte do Estado de determinado crédito tributário ser situação prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo a remissão uma das formas de extinção do crédito tributário, se tratando de modalidade de extinção em que há a obrigação de se pagar o tributo, embora o sujeito passivo fique dispensado de fazê-lo, invocando ensinamento de Rubens Gomes de Sousa.

Exemplifica ter a Secretaria do Estado da Fazenda e Secretaria Adjunta da Receita Pública do Estado do Mato Grosso, em texto produzido para o Fórum Fiscal dos Estados Brasileiro intitulado “Desafios da Convalidação dos Benefícios Fiscais” esclarecendo existirem dois instrumentos para que a convalidação aconteça, na forma copiada.

Fala, ainda, ser a convalidação instituto que permite recuperar a legalidade do ato administrativo violada em determinado momento, tendo em vista que há a possibilidade de correção de tais eventuais vícios, a partir da prática de um novo ato que sana as irregularidades que macularam determinado ato, tendo sido editado o Convênio ICMS 190/2017 que regulamentou as disposições contidas na Lei Complementar 160/2017, especificamente para operacionalizar a remissão dos créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ, nos termos das cláusulas reproduzidas.

Assevera que para tanto, os estados deveriam publicar uma relação com todos os atos normativos, vigentes e não vigentes em agosto de 2017, que concederam benefício de ICMS sem autorização do CONFAZ, em conformidade com o artigo 32 da Lei Complementar 160/17, e em atenção não somente a este dispositivo, como, igualmente, o Convênio ICMS 190/17, o estado de Minas Gerais (Unidade da Federação onde se localiza) editou o Decreto Estadual 47.394/2018, sendo publicados os normativos relativos a benefícios fiscais referentes ao ICMS para fins de remissão de créditos tributários.

Entre os benefícios fiscais, cita que o mencionado Decreto Estadual de forma expressa aborda o crédito presumido do ICMS de 2,5% na venda de álcool, como determinado pelo inciso XXXII do artigo 75 do RICMS/MG, na forma da transcrição feita, e ademais, foram concedidos a este estado OS Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ 50/2018 e 69/2018 comprovando o atendimento pela mencionada Unidade da Federação às determinações do artigo 3º da Lei Complementar 160/17.

Conclui que Minas Gerais adotou todas as providências necessárias para regularização do crédito presumido de 2,5% do ICMS na comercialização de álcool, restando preenchidos todos os requisitos na Lei Complementar 160/17 c/c Convênio ICMS 190/17 para a remissão do crédito tributário objeto do presente lançamento fiscal, e que diante deste cenário, deve ser cancelado o Auto de Infração, haja vista a remissão dos créditos tributários decorrentes da “Guerra Fiscal do ICMS” por meio da edição da Lei Complementar 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, do qual a Bahia é signatária, além do que o Decreto Estadual 14.213/12 foi revogado expressamente pelo Decreto Estadual 18.218/18.

Assim, arremata que a Lei Tributária não se aplica a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, ou seja, a Legislação atinge somente fatos presentes e futuros, e partindo dessa premissa, o princípio da irretroatividade tributária possui duas exceções previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional, reproduzido.

Frisa existirem duas condições para a aplicação do artigo 106 do Código Tributário Nacional ao caso concreto, quais sejam, a edição de uma norma legal mais benéfica ao contribuinte em matéria de infração e o ato não ser definitivamente julgado, e nesse contexto, existia anteriormente a vedação ao aproveitamento de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado pelo CONFAZ, conforme o Decreto Estadual 14.213/12.

Com a expressa revogação do Decreto Estadual 14.213/12, pontua ser aplicável ao caso concreto o artigo 106 do CTN, de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, na forma das decisões colacionadas (REsp 1189915/ES, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01/06/2010, DJe 17/06/2010) e (REsp 1286911/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 17/05/2012, DJe 22/05/2012), e frente a tal cenário, considerando a revogação do Decreto Estadual 14.213/12 pelo Decreto Estadual 18.218/18, entende deva ser aplicado o inciso II do artigo 106 do CTN ao caso concreto e, por consequência, ser cancelado o Auto de Infração.

Assevera que ainda que não se entenda pela remissão dos créditos tributários decorrentes da Guerra Fiscal do ICMS, como determinado pela Lei Complementar 160/17 e Convênio ICMS 190/17, bem como a revogação do Decreto Estadual 14.213/12, ainda sim deve ser cancelado o presente lançamento fiscal, isto porque, a Fiscalização glosou o ICMS devido a Minas Gerais e destacado quando da venda do álcool, sob a equivocada premissa de que a concessão de benefícios fiscais do imposto em discussão, sem a autorização do CONFAZ, violaria a alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da CR/88, bem como determinado pelo Decreto Estadual 14.213/12 (expressamente revogado), o que afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS insculpido no inciso I do §2º do artigo 155 da Constituição da República de 1988, copiado.

Diz que sendo o saldo credor do ICMS classificado como um crédito escritural, o aproveitamento do imposto de competência estadual independe do seu efetivo recolhimento na etapa anterior, conforme determina a princípio da não-cumulatividade, apontando que a expressão “cobrado” insculpida no inciso I do § 2º do artigo 155 da CR/88 deve ser interpretada como o valor efetivamente destacado na nota fiscal de venda, sendo ilegal e inconstitucional vedar o aproveitamento pelo substituto tributário (impugnante) do crédito do ICMS.

Aduz ser a lógica de tal princípio de uma evidência singular. Se o ICMS foi efetivamente destacado na nota fiscal de saída, isto importa dizer que o adquirente desta mercadoria, insumo ou bem pagou o valor da mercadoria e do ICMS respectivo, fazendo jus, evidentemente, ao crédito pela entrada tributada. Isso, por óbvio, sem que seja necessário indagar qual o destino dado pelo estabelecimento remetente ao ICMS destacado, regular e lícitamente, no documento fiscal pertinente.

Alega que sob o ponto de vista constitucional e do princípio da não-cumulatividade, não é dado ao contribuinte adquirente indagar a respeito das relações fiscais estabelecidas entre o contribuinte remetente e o Estado de origem, para só então determinar o aproveitamento dos créditos, e da mesma forma, não se pode admitir que o Estado do contribuinte adquirente transfira para ele a responsabilidade de verificar a existência ou não de incentivos e benefícios concedidos sem que tenham sido ratificados no âmbito do CONFAZ, trazendo lição de Roque Carrazza.

Resume que a expressão “montante cobrado”, contida na segunda parte do artigo 155, § 22, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como “montante devido” e, não, como “montante efetivamente exigido”, e que, lamentavelmente, porém, empresas estão sendo “punidas” com a perda de créditos de ICMS, apenas por haverem adquirido, em outras unidades federadas, mercadorias comercializadas sob a égide de incentivos fiscais, que entrariam em testilhas com o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, nada obstante as operações interestaduais estarem documentadas em notas fiscais formalmente em ordem.

Reitera que diante deste cenário, deve ser cancelado o presente Auto de Infração, considerando a inconstitucionalidade da vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS no cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, sob pena de manutenção de um lançamento fiscal em total afronta ao inciso I do §22 do artigo 155 da Constituição da República de 1988.

Ultrapassadas as questões de mérito, na remota hipótese de ser mantido o lançamento fiscal, ainda sim pontua deva ser reformado parcialmente o presente Auto de Infração, em função da multa com nítido caráter confiscatório, uma vez que a Fiscalização aplicou a multa de 60% (sessenta por cento) em função da suposta falta de pagamento do ICMS, nos termos do inciso II do artigo 42 da Lei Estadual 7.014/96.

Registra entendimento de que a multa na ordem de 60% (sessenta por cento) se apresenta manifestamente contrária aos princípios constitucionais da razoabilidade/proporcionalidade e do não confisco, e entre as limitações do poder de tributar, a Constituição da República incluiu a vedação de “utilizar tributo com efeito de confisco”, conforme disposto no inciso IV do artigo 150 da Carta Magna, na forma transcrita.

Tal óbice representa na sua ótica, um limite material ao exercício da competência tributária, inspirado nos ideais de moderação, razoabilidade e proporcionalidade. Vedar o confisco é impedir a destruição da propriedade privada (inciso XXII do artigo 5º da CR/88) pelo sistema tributário e proteger a livre iniciativa (artigo 170 da CR/88).

Registra que embora o texto constitucional mencione apenas tributos, a orientação acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere leitura extensiva ao inciso IV do artigo 150 da CR/88, a fim de aplicá-lo também às multas, na forma das decisões trazidas em suas Ementas, e diante deste cenário, a manutenção da multa na ordem de sessenta por cento sobre os valores que seriam devidos afronta os princípios constitucionais da razoabilidade/proporcionalidade e do não confisco, devendo ser reduzida a mencionada sanção no percentual máximo de vinte por cento.

Em conclusão, solicita seja cancelado o Auto de Infração 2693540008/18-3, haja vista o estado de Minas Gerais adotou as providências necessárias para regularização do crédito presumido de 2,5% do ICMS na comercialização de álcool (inciso XXXII do artigo 75 do RICMS/MG), restando preenchidos todos os requisitos na Lei Complementar 160/17 c/c Convênio ICMS 190/17 para a remissão do crédito tributário objeto do presente lançamento fiscal.

Alternativamente, requer seja cancelado o Auto de Infração, considerando a revogação do Decreto Estadual 14.213/12 pelo Decreto Estadual 18.218/18 e, por consequência, a aplicação do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional ao caso concreto (retroatividade da Lei mais benéfica), conforme jurisprudência iterativa do Superior Tribunal de Justiça.

Mesmo que, por mera hipótese, acaso não se entenda pela remissão dos créditos tributários decorrentes da Guerra Fiscal do ICMS, como determinado pela Lei Complementar 160/17 c/c Convênio ICMS 190/17, bem como a revogação do Decreto Estadual 14.213/12, ainda sim fala deva ser cancelado o Auto de Infração em tela, considerando a inconstitucionalidade da vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS no cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, sob pena de manutenção de um lançamento fiscal em total afronta ao inciso I do §29 do artigo 155 da Constituição da República de 1988.

Ademais, considerando que a manutenção da multa na ordem de 60% (sessenta por cento) sobre os valores que seriam devidos pela Impugnante afronta os princípios constitucionais da razoabilidade/proporcionalidade e do não confisco, deve ser reformado em parte o Auto de Infração, para que seja reduzida a mencionada sanção no percentual máximo de 20% (vinte por cento), de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Por último, requer que todas as publicações e intimações referentes ao processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado indicado, no endereço que informa, sob pena de nulidade.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 142 a 144 esclarece que a autuação se deu em função das diferenças verificadas no ICMS-ST decorrente da empresa no período de janeiro de 2014 a abril de 2016 procedeu aos cálculos do ICMS - Substituição Tributária do Alcool Etílico Hidratado Combustível a menor, em função de erro na aplicação da alíquota do ICMS, utilização do Preço Médio Ponderado Final (PMPF) e utilização na escolha da Margem de Valor Agregado (MVA) ou PMPF, as duas opções a maior, bem como, não aplicação do Decreto 14.213/2012.

Aduz que as diferenças proporcionaram o lançamento do crédito do ICMS através da lavratura do Auto de Infração, o qual se fundamentou em legislação fiscal vigente no Estado da Bahia, à época, notadamente quanto à base de cálculo o artigo 23, § 6º, I, da Lei 7.014/96 e Anexo I (ST), item 6.1 do RICMS/BA, Atos COTEPE/MVA ou PMPF, conforme regra prevista na Clausula Oitava Convênio ICMS 110/07.

Pontua que relativamente ao Decreto 14.213/2012, a sua efetividade no cálculo do ICMS da ST é restritiva na relação entre a autuada e os seus clientes, em um comando de proceder o regramento previsto na supra referida norma, ou seja, os seus efeitos, pelo fato da empresa autuada ser Contribuinte Substituto, domiciliada em outra Unidade Federada, são meramente financeiros e

restritivos aos campos da nota fiscal eletrônica e que compõem a sua totalidade, onde o destinatário faz o pagamento à autuada, posteriormente esta efetua o recolhimento ao Estado da Bahia no prazo regulamentar.

Portanto, assevera não ter havido implicações na apuração do ICMS normal para atender os comandos normativos do Estado de Minas Gerais, pois, o destaque do ICMS Normal é no percentual de 7% e a glosa do crédito só terá efeito financeiro no cálculo do ICMS ST que é cobrado dos clientes e integra a totalidade da Nota Fiscal eletrônica. Ou seja, os efeitos financeiros do Decreto 14.213/2012 foram nulos para a autuada, sem consequências para o Estado de Minas Gerais e quem efetivamente suportou ou suportaria os seus efeitos financeiros foram os adquirentes do álcool hidratado combustível domiciliados no Estado da Bahia, no caso, as distribuidoras de combustíveis inscritas no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Pelo exposto, requer que o Auto de Infração em tela seja julgado procedente em razão dos argumentos aqui expostos.

Em 14 de março de 2019 o feito foi convertido em diligência, a fim de que o autuante segregasse as operações lançadas com base no Decreto 14.213/2012 das demais constantes do demonstrativo de débito elaborado, cientificando o sujeito passivo de tal demonstrativo, e concedendo-lhe prazo para manifestação (fl. 149).

Em atendimento a tal solicitação, o autuante (fls. 156 a 159), após contextualizar a autuação fiscal, argumenta se tratar a matéria concernente ao Decreto 14.213/2012 uma questão temporal, e desta forma, personificado em sua função estatal, remeteu ao período a ser fiscalizado observando as normas tributárias vigentes no período, que de forma indelével submete-se a este regramento fiscal.

Observa que até o momento da elaboração da informação fiscal, não teve qualquer motivação para mencionar qualquer revogação posterior ao período levantado, e que constitui o presente lançamento.

Da mesma forma, entende inconsistente o argumento defensivo quanto às chaves de acesso, rememorando que o demonstrativo inserido às fls. 10 a 48 consta a numeração dos documentos fiscais ali listados, referência para fins de contabilização e cobrança, não havendo conhecimento de que as organizações utilizem a numeração das chaves de acesso para se referirem a lançamento contábil em sua escrita fiscal ou que nas relações com os clientes as utilizem, ou até em contencioso no âmbito judicial.

Reporta que antes da lavratura do Auto de Infração em análise enviou em 17/10/2018 e-mail para a empresa, com o arquivo contendo o demonstrativo e as respectivas chaves de acesso dos documentos fiscais para fins de esclarecimento quanto às diferenças apuradas.

Em relação a solicitação da diligência, indica estar pensando dois Anexos, o primeiro (II), similar ao demonstrativo constante às fls. 10 a 48, com as respectivas chaves de acesso, e o segundo (III), sem a glosa prevista no Decreto 14.213/2012.

Por fim registra que demonstrando a incongruência dos argumentos defensivos, no período de 09/09/2016 a 25/10/2017 a empresa autuada emitiu notas fiscais de venda de álcool hidratado combustível para clientes localizados no estado da Bahia, procedendo ao cálculo do ICMS Substituição Tributária, adotando os ditames previstos no Decreto 14.213/2012, consoante demonstra no Anexo IV.

Conclui reafirmando a procedência do lançamento, acostando Demonstrativo de fls. 161 a 200.

Consta à fl. 201 a comprovação pelo autuante do envio através do DTE de mensagens contendo os Anexos elaborados em sede de diligência, cujas comunicações se encontram às fls. 202 a 206.

Não houve qualquer manifestação da empresa autuada quanto aos novos elementos inseridos pela diligência no feito.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Inexistindo matéria preliminar a ser analisada, adentro no mérito da autuação, observando, em primeiro lugar, não sem antes analisar colocação do autuante no sentido de entender inconsistente o argumento defensivo quanto às chaves de acesso nos demonstrativos.

Em verdade, a chave de acesso permite a terceiros (julgadores, Procuradores, diligentes, e até mesmo autoridades judiciárias), as quais não participaram diretamente dos trabalhos fiscais a análise dos documentos que embasaram e suportaram a autuação, e a confirmação dos dados numéricos indicados pelo autuante, a fim de verificar a sua correnteza, no pleno exercício do princípio do livre convencimento motivado e da busca da verdade material.

Com a introdução da nota fiscal eletrônica, esta passou a ter existência meramente digital, através de arquivo digital, em banco de dados ao qual somente se tem acesso através da chave de acesso, daí a razão da solicitação, que proporciona amplo e irrestrito acesso às informações contidas nos documentos fiscais que embasaram a fiscalização, podendo atestar ou não serem corretos os cálculos numéricos efetuados pelo autuante, reforço.

Quanto ao mérito da autuação, está fundada em vários pilares, que foram considerados para a apuração dos valores lançado e tidos como a menor: erro na aplicação da alíquota do ICMS, utilização do Preço Médio Ponderado Final (PMPF) e utilização na escolha da Margem de Valor Agregado (MVA) ou PMPF, as duas opções a maior, bem como, não aplicação do Decreto 14.213/2012.

Quanto a aplicação da alíquota do imposto, utilização do Preço Médio Ponderado Final (PMPF) e Margem de Valor Agregado (MVA) ou PMPF, a empresa não tece qualquer consideração, sendo a impugnação unicamente em relação ao Decreto 14.213/2012 e a aplicação do incentivo previsto na legislação do estado de Minas Gerais, onde se localiza o estabelecimento autuado.

Em relação ao Decreto 14.213/2012, a questão de fundo é de natureza eminentemente jurídica, e nesta ótica será analisado, a começar pela Lei Complementar 24/75, a qual ainda vige, vez não ter sido expressamente revogada, e que visava dispor sobre os Convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM).

Tal Lei Complementar em questão que teria sido recepcionada pelo atual ordenamento constitucional, determinando que as isenções e demais benefícios fiscais relativos ao ICM seriam concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, explicitando no artigo 8º, incisos I e II:

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

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

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

Desta maneira, a utilização de quaisquer benefícios fiscais de ICMS concedidos por Lei Estadual sem a anuência do CONFAZ, não poderiam ser considerados como regulares, pois a lei e os benefícios fiscais em questão seriam inconstitucionais, conforme contido no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Magna, combinado com tal artigo 8º, incisos I e II, da LC 24/75.

Diante do estabelecimento da denominada “guerra fiscal” entre as diversas unidades da Federação, que segundo alguns estudiosos decorreu da omissão do CTN no que diz respeito às

regras necessárias à composição de eventual conflito de interesses entre as unidades federadas. Ou seja: foi instalada uma luta pelos entes Federados “para atraírem para seus respectivos territórios investimentos internos e externos capazes de promover o desenvolvimento industrial, comercial e social de suas regiões” como conceitua José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo, Ed. Malheiros, 15ª Ed. 2009, p. 25). Assim assistiu-se a uma verdadeira “feira de ofertas tributárias” abarcando concessões de isenções, reduções de base de cálculo ou várias outras formas de incentivos fiscais.

Chamado a se pronunciar, o Supremo Tribunal Federal (STF) ensejou decisões como a que ao apreciar ADI sobre o tema em pauta, declarou inconstitucional Lei Estadual do Estado do Paraná que concedia incentivos fiscais de ICMS sem a aprovação do CONFAZ, conforme a seguinte Ementa:

“I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

- 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.*
- 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.*
- 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.*
- 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento”. (ADI 4.481/PR – Relator: Ministro Luís Roberto Barroso – Data do julgamento – 11/03/2015).*

Com o fito de minimizar tal prática, a Lei Complementar 160, de 07 de agosto de 2017, permitiu que, mediante convênio, os Estados e o Distrito Federal deliberassem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, alterando a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, estipulando em seu artigo 1º que “*Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:*

- I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;*
- II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor”.*

Como decorrência de tal comando, foi celebrado o Convênio ICMS 190/2017 que estabeleceu os procedimentos e prazos que as unidades federadas deveriam observar para remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

A sua Cláusula segunda assim prevê:

“As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito”.

Ainda em atendimento ao prazo estabelecido no inciso I da cláusula terceira do referido Convênio, tal como fez o Estado da Bahia em relação aos seus atos normativos vigentes, por meio do Decreto 18.270/18, os demais Estados publicaram, em seus respectivos Diários Oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos citados no Anexo Único do Decreto 14.213/12, visando à remissão dos eventuais créditos tributários existentes.

Decorrente do citado Convênio, o Secretário Executivo do CONFAZ, publicou em 09 de agosto de 2018, o Despacho 102, com vistas a regular a forma e o procedimento de entrega da reinstituição dos benefícios fiscais, previsto nas cláusulas sétima e nona do Convênio ICMS 190/17. Tal medida parece ser o fim, ou ao menos uma trégua na “guerra fiscal”, o que acaso implementada, significará o fim não somente de tais benefícios ao arrepio do consenso naquele Órgão, como, de igual modo, a inexistência de dispositivos legislativos limitadores como o constante no Decreto 14.213/2012.

O entendimento vigente deste CONSEF, em relação à matéria ora apreciada é pacífico, podendo mencionar decisões como os Acórdãos JJF 0160-02/18 e 0103-01/18. Logo, diante de tais posicionamentos, que demonstram inexistir qualquer discussão a respeito no âmbito do Órgão de julgamento administrativo, a decisão está atrelada ao mero cumprimento do Convênio 190/17.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um 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 Antônio 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) a qual 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 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.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Pelos expostos motivos, a infração é parcialmente subsistente, diante do fato de nos termos previstos no artigo 156, inciso IV do CTN está extinto o crédito tributário relativo ao Decreto 14.213/2012, de acordo com previsão no Convênio ICMS supramencionado, mantidas as demais parcelas arroladas na autuação, pela não impugnação por parte do sujeito passivo, de acordo com a seguinte demonstração, contida no demonstrativo constante à fl. 192:

2014	
v	ICMS DEVIDO
FEVEREIRO	R\$ 1.010,91
MARÇO	R\$ 1.605,45
2015	
MARÇO	R\$ 2.292,87
NOVEMBRO	R\$ 7.295,69
DEZEMBRO	R\$ 263,04
2016	
JANEIRO	R\$ 7.423,82
FEVEREIRO	R\$ 197,75
MARÇO	R\$ 537,41
TOTAL	R\$ 20.626,94

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **269354.0008/18-3** lavrado contra **SADA BIO-ENERGIA E AGRICULTURA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para recolher imposto no valor de **R\$20.626,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR