

A. I. N° - 276473.0015/17-5
AUTUADO - LOJAS SIMONETTI LTDA.
AUTUANTE - ROSA MARIA BARREIROS FERNANDEZ
ORIGEM - INFRAZ TEIXERIA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.07.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0042-05/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. CRÉDITO DECORRENTE DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO OU PROTOCOLO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR N° 24/75. A publicação da Lei Complementar n° 160/17 e a celebração do Convênio ICMS 190/17, provocaram a remissão dos créditos tributários constituídos em decorrência das aquisições, objeto deste auto de infração. A defesa apresentou declaração formal, manifestando aceitação da condicionante prevista no § 2º, da cláusula oitava do Convênio ICMS 190/17. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/02/17, acusa utilização indevida 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 n° 24/75. Consta, na descrição dos fatos, que as operações são originárias de estabelecimento atacadista localizado no Estado do Espírito Santo, cuja vedação dos créditos fiscais é prevista no Dec. 14.213/2012 (2013) - R\$473.071,60, acrescido da multa de 60%.

Na defesa apresentada (fls. 25 a 40) inicialmente comenta a infração, a tempestividade da defesa, os princípios que regem o processo administrativo, enfatizando a legalidade estrita prevista no art. 37 da Constituição Federal e art. 2º do RPAF/BA.

No mérito, discorre sobre os limites estabelecidos pela Constituição Federal (CF) aos órgãos de Poder Público com objetivo de impedir que ao instituir tributos, não violem os direitos e garantias individuais dos contribuintes, afastando atuação discriminatória por parte dos administradores.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, II da CF) e regras idênticas contidas na LC 87/96, que nos seus artigos 19 e 20, estabeleceram como únicas restrições, a não compensação dos créditos, são os casos de isenção e não incidência.

Ressalta que exerce atividade comercial de venda de móveis, eletrônicos e eletrodomésticos em geral, adquirindo mercadorias de fornecedores estabelecidos em outros Estados da Federação, com filiais no Espírito Santo, Bahia e Minas Gerais, e Centro de Distribuição (CD) localizado na Cidade de Pinheiros/ES, de onde efetua transferência de mercadorias para filiais localizadas no Estado da Bahia, aplicando alíquota de 12%, e obedecendo o princípio da não cumulatividade, aproveita integralmente nas apurações suplementares como crédito, os valores destacados na nota fiscal, no caso de 12%.

E que o Estado do Espírito Santo instituiu concessões para as empresas do ramo atacadista nas saídas interestaduais de mercadorias de forma que a carga tributária efetiva seja de 1%, (art. 530-L-R-B, do RICMS/ES) e entende que o Estado Bahia não pode impedir o aproveitamento do crédito do ICMS.

Manifesta que o Estado da Bahia deveria voltar-se contra o Estado do Espírito Santo, por meio ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade) e não atuar irregularmente o contribuinte, que está apenas usufruindo de uma concessão instituída pelo seu Estado, sem prejudicar o creditamento

do imposto devidamente destacado no documento fiscal, com a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Além disso, ainda que as concessões deveriam ser previamente submetidas ao crivo do Conselho de Política da Fazenda (CONFAZ), é revestida de legalidade nos termos de Decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no MS Nº 44.350 - MG (2013/0387149-2) transcritos às fls. 30 a 34.

Afirma que independentemente da regularidade ou não da legislação interna de outros Estados, ao vedar o aproveitamento do ICMS destacado em documento fiscal, limitando o creditamento ao montante “pago” nas operações anteriores, fere o princípio da não-cumulatividade do imposto e toda sistemática de apuração e recolhimento deste tributo prevista pela legislação infraconstitucional, conforme vem entendendo o Superior Tribunal de Justiça (STJ) em diversas decisões a exemplo do REsp 773.675/RS e REsp 1.125.188 MT (fls. 35 a 37), cuja jurisprudência é pacificada no STJ.

Conclui considerando que o imposto creditado pela alíquota de 12%, prevista no art. 155, § 2º, IV da CF, regulamentado pela Res. 22/89 do Senado Federal, obedece ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, motivo pelo qual o presente auto de infração deverá ser julgado totalmente improcedente.

Destaca ainda, que além dos argumentos expostos, a LC 160/2017 objetivando interferir na “guerra fiscal”, permitiu que os Estados e ao Distrito Federal deliberem *“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 art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais”* cujo teor transcreveu às fls. 38 e 39.

Afirma que a aprovação dos benefícios fiscais pelo CONFAZ ocorreu na 167ª Reunião Ordinária de 15/12/2017, o que demonstra ter agido na legalidade, motivo pelo qual os Estados estão impossibilitados de glosar créditos fiscais que acham indevidos e improcedente a autuação.

A autuante na informação fiscal (fls. 56/57) observa que o Dec. 14.213/12 no seu art. 1º 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, objetivando impedir a concorrência desleal entre contribuintes de outras Unidades da Federação, mediante utilização de benefícios concedidos pelo estado de origem sem respeitar a LC 24/75.

E que o contribuinte é atacadista no Estado do Espírito Santo, tendo glosado o valor relativo ao percentual que excedeu o determinado no Decreto 14.213/12 (fls. 7 a 18), cujos valores não foram contestados, arguindo apenas a inconstitucionalidade da exigibilidade do crédito, apresentando decisões judiciais (STJ) que não lhe compete analisar. Manteve a integralidade do lançamento.

Em 18/10/18 a 5ª JJF decidiu converter o processo em diligência à PGE/PROFIS (fl. 62) no sentido de que a PGE/PROFIS emitisse parecer acerca da aplicação dos benefícios fiscais previstos no Convênio ICMS 190/2017 com suporte na LC 160/2017 e revogação do Dec. 14.213/12 em 2018.

No parecer PGE 238408/2017-2 foram contextualizadas as regras estabelecidas pela LC 160/17 e Convênio ICMS 190/2017, bem como a revogação do Dec. 14.213/2012 pelo Dec. 18.219/17 (art. 3º, II), mas que não foi comprovado o certificado de registro e depósito no CONFAZ relativo aos atos concessivos de benefícios fiscais do Estado do Espírito Santo.

A IFEP Sul manifestou-se à fl. 73 sugerindo retorno do processo a PGE/PROFIS, tendo às fls. 75/76 emitido novo parecer informando que foram efetuados os registros e depósitos no SE/CONFAZ nº 33/18, 52/18 e 59/18 (fls. 77 a 82) em atendimento a LC 34/09.

Ressaltou que conforme preconizado no §2º da cláusula oitava do Convênio ICMS 190/2017, deveria ser juntado aos autos petição de desistência da impugnação por parte do autuado.

A 5ª JJF deliberou realização de nova diligência (fl. 85) no sentido de que o sujeito passivo

juntasse ao processo petição de desistência da impugnação administrativa.

Cientificado do Parecer PGE/PROFIS o patrono do autuado se manifestou às fls. 95/96, declarando que “*não possuem ação judicial discutindo a presente infração*” e que desiste de qualquer ação com relação ao crédito tributário objeto do Auto de Infração.

VOTO

O presente Auto de Infração, acusa utilização indevida de créditos fiscais de ICMS relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do imposto não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar (LC) nº 24/75.

Na defesa apresentada, o autuado contextualizou que as operações, objeto da autuação, tem como origem a transferência de seu Centro de Distribuição (CD) localizado no Estado do Espírito Santo, para o estabelecimento filial localizado no Estado da Bahia, com ICMS destacado pela alíquota de 12%.

Reconhece que o Estado do Espírito Santo concedeu benefício fiscal para empresas do ramo atacadista, que resulta em carga tributária efetiva de 1% sobre as saídas interestaduais de mercadorias, (art. 530-L-R-B, do RICMS/ES), mas entende que em obediência ao princípio da não cumulatividade, o Estado da Bahia não pode impedir a utilização do crédito destacado na nota fiscal de 12%.

Observo que conforme ressaltado no Parecer exarado pela PGE/PROFIS, a LC nº 160/2017, 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 art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro fiscais.

Com a celebração do Convênio ICMS 190/17 foram estabelecidos procedimentos e prazos para que as Unidades Federadas observassem a remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da CF. O Estado da Bahia, em cumprimento ao disposto no inciso I, da cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, por meio do Decreto nº 18.270/18, publicou a identificação de todos os atos normativos citados no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, visando a remissão dos eventuais créditos tributários existentes.

Por sua vez, o Estado do Espírito Santo publicou a Portaria nº 09-R/18, alterado pelas Portarias 21/R e 24/R, indicando os atos constantes dos benefícios fiscais instituídos, com Registros e Depósitos no SE/CONFAZ números 33/18; 52/18 59/18 (fls. 75 a 82), em atendimento ao disposto no inciso I, da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17.

Observo que o Estado da Bahia revogou o Decreto nº 14.213/12, visando a não exigência fiscal sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados em seu anexo único, em alinhamento com a convalidação dos atos instituídos por todas as Unidades Federadas, nos termos da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, e o sujeito passivo apresentou petição declarando desistência da impugnação administrativa e declarando a inexistência de ação judicial em curso.

Por tudo que foi exposto e com base na remissão dos créditos tributários relativos a benefícios instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, processado nos termos do Convênio ICMS 190/17, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Não obstante o **resultado prático** aqui manifestado ser **igual** ao do pronunciamento contido no voto de abertura, vale dizer, a inexequibilidade do crédito tributário ora sob julgamento, preferimos adotar a seguinte linha de entendimento, sem antes pedir licença para dissentir

respeitosamente dos fundamentos da i. Relatoria:

Trata-se de glosa de créditos fiscais atinentes a valores debitados que acabaram sendo anulados parcialmente por sujeito passivo situado no Espírito Santo, beneficiário de incentivo fiscal concedido ao arrepio da LC 24/75.

Os fatos geradores se reportam a períodos anteriores à publicação da LC 160/2017, quais sejam, janeiro a dezembro de 2013.

Mas tiveram lastro em norma estadual baiana que naquela época vigorava, isto é, o Dec. 14.213/12.

A questão a que agora se enfrenta reclama em saber se, para o caso sob análise, à luz da LC 160/2017 e o Convênio nela previsto, designadamente o 190/2017, o veredicto é pela improcedência da postulação fiscal ou, pelo contrário, é pela sua procedência, com aplicação dos efeitos jurídicos da remissão tributária prevista nos dois últimos diplomas retro citados.

Ou, então, como alternativa de fundo processual, não julgar o mérito da exigência fiscal, ante a desistência do sujeito passivo formulada no processo.

Pois bem.

A aprovação da LC 160/2017 foi uma alternativa encontrada pelos Estados-membros e Distrito Federal para enfrentarem e solucionarem litígios tributários que derivavam de benefícios unilateralmente criados pelos entes tributantes, estabelecidos sem o crivo do Confaz, planejados como “esforço de guerra fiscal” existente no âmbito do ICMS.

Tais benefícios já foram reconhecidos como inconstitucionais pelo STF, a exemplo dos seguintes arestos ilustrativos:

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).

Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada guerra fiscal. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07.

2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780 /93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição”.

3. Ação direta julgada parcialmente procedente. (ADI 1247 PA - Data de publicação: 16/08/2011

Nesta medida, a lei complementar em espectro autorizou a possibilidade de, através de convênio celebrado no Confaz, os entes tributantes do ICMS **deliberarem** acerca da **remissão** de créditos tributários, constituídos ou não, formalizados em razão de isenções, dos incentivos e dos

benefícios fiscais ou financeiro-fiscais implantados em desarmonia com o art. 155, XII, “g” da CF/88.

E, para corrigir esta anomalia de ferimento constitucional, o mesmo convênio poderia **reinstaurar** os estímulos fiscais anteriormente referenciados.

Eis a dicção do dispositivo:

Art. 1º - 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 reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Logo depois, as entidades federativas aprovaram o Conv. ICMS 190/2017, cuja cláusula primeira, como não poderia ser diferente, replicou o mandamento retro citado, a saber:

***Cláusula primeira** Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, 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, bem como sobre a reinstauração dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.*

Frise-se que o referido convênio visou reger a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais criados em dissintonia com o art. 155, XII, “g”, da CF/88. Teve como objeto principal, portanto, a disciplina da remissão do imposto estadual, cobrado diante desta irregularidade constitucional.

E, para não haver dúvidas, **determinou** a remissão (e, por inovação autônoma, a anistia) dos créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, causados por incentivos fiscais instaurados até 08.8.2017 (também depois desta data) e em desatenção pela norma constitucional multireferida, conforme cláusula oitava, abaixo transcrita:

*Cláusula oitava - **Ficam remetidos** e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos 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. (destaques da transcrição).*

Mencione-se que ficaram igualmente remetidos (e, por inovação autônoma, anistiados) os benefícios fiscais desconstituídos judicialmente e que, portanto, acarretaram a formalização de lançamentos, pelo conteúdo do § 1º da cláusula retro citada:

§ 1º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula aplicam-se também aos benefícios fiscais:

I - desconstituídos judicialmente, por não atender o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal;

E, como condicionantes da concessão da remissão (e, por inovação autônoma, da anistia), o § 2º da mesma cláusula exigiu que se tomasse algumas providências, a saber:

*§ 2º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula **e o disposto na cláusula décima quinta** ficam condicionadas à desistência.*

I - de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

II - de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;

III - pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.

Referido dispositivo, dada a dubiedade de seu conteúdo, será reexaminado linhas a frente deste voto.

Neste plexo, para usufruir da remissão (e, por inovação autônoma, da anistia), o sujeito passivo deve desistir: das ações judiciais desconstitutivas dos créditos tributários correspondentes, incluso os embargos à execução fiscal, renunciando ao direito sobre o qual se fundam, com assunção das custas e demais despesas processuais; por parte do seu advogado, deve desistir também da cobrança dos honorários de sucumbência; e, na esfera administrativa, deve desistir das impugnações, defesas e recursos eventualmente interpostos.

É preciso compreender bem o alcance das regras retro citadas. Se o legislador autorizou fazer-se a remissão, admitiu serem subsistentes, haja vista a inconstitucionalidade da instauração do benefício, os créditos tributários, lançados e “por lançar”, decorrentes de débitos fiscais (do lado da origem) anulados ou não considerados na apuração do imposto e os decorrentes de créditos fiscais (do lado do destino) aproveitados em demasia na escrita. Aliás, como já previsto no art. 8º da LC 24/75, cujos efeitos (impropriamente chamados de sanções) a LC 160/2017 buscou imobilizar, ao pressupor a efetivação de reflexos remissórios sobre os créditos tributários surgidos anteriormente.

Não se pode esquecer que remitir o crédito tributário significa perdoá-lo, dispensar o contribuinte do seu adimplemento, de modo a satisfazer a obrigação pré-existente e extinguir, por extensão, o crédito respectivo, na forma do art. 156, IV do CTN.

Noutros termos: é iniciativa unilateral do credor tributário, no sentido de absolver o devedor do recolhimento da dívida, pondo termo à obrigação.

A doutrina é cristalina e serena nesta direção, a exemplo dos tributaristas abaixo, só para ficar em alguns notabilizados na literatura jurídica:

Eduardo Sabbag (In Manual de Direito Tributário, Saraiva, 2016, p. 984):

A remissão é o perdão da dívida pelo credor. É a liberação graciosa (unilateral) da dívida pelo Fisco.

(...)

*Tal instituto reflete uma discricionariedade da Administração Pública, ao excepcionar ao caso em exame a aplicação do princípio da **indisponibilidade do crédito tributário**, muito embora essa liberalidade da Administração seja pautada pelas disposições trazidas pela Emenda Constitucional n. 03/93 (destaques da transcrição).*

Hugo de Brito Machado (In Curso de Direito Tributário, Malheiros, 2013, ... p. 223):

*Remissão é **perdão**. (...) Pode, também, embora não o diga o Código Tributário Nacional, ser concedida diretamente pela lei.*

(...)

*A remissão é **dispensa do crédito tributário**. Pressupõe, assim, tenha havido, já, um lançamento (destaques da transcrição).*

Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário, GEN/Forense, 2011, pp. 739/741):

*“Em Direito, existe remissão, que é resgate (o executado, ou terceiro por ele, paga a dívida para remir o bem penhorado), e remissão, que é perdão (o sujeito passivo fica dispensado de pagar o tributo). É ato unilateral do Estado-legislador, por motivos elevados e não por simples favor, o que seria contrário aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A remissão tributária é, portanto, literalmente, **dispensa de pagamento de tributo devido**.*

(...)

***Remissão e perdão de débitos são expressões usadas como sinônimas na linguagem jurídico-tributária** (destaques da transcrição).*

Assim, só se pode perdoar aquilo que se deve. Se nada se deve, não há o que se perdoar. Desde quando há previsão de remissão de créditos tributários anteriores à LC 160/2017, constituídos “ou não” (sic), é porque estes são procedentes, até porque se fossem improcedentes, não haveria razão para o legislador precisar autorizar o credor a escusá-los.

Se os créditos tributários cobrados no Estado de origem precisam ser remetidos para deixarem de ser exigidos, é porque o benefício fiscal foi concedido irregularmente, de sorte que o contribuinte, ao anular indevidamente os débitos fiscais incidentes nas suas operações (contribuinte de direito), acabou **não cobrando** - e não repassando - dos destinatários (contribuinte de fato) **o ônus tributário correspondente**.

Aliás, é sobre este motor que funciona o mecanismo da não cumulatividade, do qual a tributação do ICMS deve estar montada. Deduz-se da operação subsequente o imposto cobrado na operação anterior, com vistas a tributar exclusivamente o valor agregado.

Destarte, a conduta irregular do contribuinte na origem, agora perdoada, acabou refletindo na escrita do contribuinte de destino, no caso a Bahia, ao suportar um crédito fiscal (a face reversa do debitamento inexistente) decorrente de benefícios fiscais concedidos inconstitucionalmente.

Façamos um desdobramento deste pensamento, já enfrentando o mérito da discussão, apesar da possibilidade de, mesmo sendo a postulação fiscal procedente, aplicar-se a remissão da obrigação respectiva.

Eis novamente o teor do presente lançamento: estorno de créditos fiscais fictícios oferecidos por fornecedor capixaba, a repercutirem no cálculo de estabelecimento seu situado em solo baiano, que os aproveita para apurar o imposto a ser recolhido para o erário da Bahia.

Assim, o Estado de destino se viu compelido a tolerar um crédito fiscal derivado de um débito ficcional, desfeito por um benefício graciosamente ofertado por outra entidade federada, criado ao largo do *forum* nacional onde os incentivos fiscais devem ser debatidos e anuídos - o CONFAZ, Conselho de Política Fazendária.

Ou ainda, num terceiro expressar, passa pelo adotar de manobra que agride o mecanismo constitucional da não-cumulatividade, porquanto o autuado, ao calcular o imposto a ser pago para a Bahia, levou em conta para abatimento deste valor um imposto **que não era devido ao Estado do Espírito Santo**, face benefício fiscal irregularmente concedido.

Illegal procedimento acabou por **subtrair** recolhimentos a serem efetuados para o erário baiano, vez que os débitos fiscais relacionados às operações interestaduais oriundas daquela unidade federada - que serviram de créditos fiscais abatíveis no cálculo do ICMS por parte do estabelecimento autuado - em verdade foram fictícios, posto serem imediatamente anulados por incentivos fiscais indevidos.

Tais débitos fiscais, portanto, **não se tornaram devidos e, portanto, jamais se transformariam em pagamentos**, face o favor fiscal irregular criado em solo capixaba.

Apesar desta discussão poder estar prejudicada em face da remissão, vale lembrar que a conduta do autuado atingiu perigosamente dispositivo contido em lei nacional - a LC 24/75 - que, face a sua importância, requereu um *quorum* de aprovação especialíssimo para ser aprovada, a pôr em cheque a estabilização das relações jurídico-tributárias, a abalar o pacto federativo e a acirrar os ânimos da chamada “guerra fiscal” travada entre os entes federados.

O art. 1º da Lei Complementar 24/75 aponta que os benefícios fiscais no campo do ICMS deverão estar previstos em Convênios celebrados pelos Estados-membros. O Estado do Espírito Santo, por sua conta e risco, resolveu criar um favor fiscal que seria aproveitado diretamente no Livro de Apuração do ICMS, anulando débitos fiscais destacados em notas fiscais destinadas para a sua filial baiana, traduzindo, em essência, **elementos aritméticos de ficção**.

Carream verdadeiramente **débitos fiscais incobráveis**.

Tais comportamentos, segundo o art. 8º do mencionado diploma legal, acarretam a nulidade do ato e a **ineficácia do crédito fiscal atribuído ao recebedor da mercadoria**, com a correspondente **exigibilidade do imposto não pago**.

Ao constatar existir um favor fiscal criado abusivamente pelo fisco do Espírito Santo, a auditoria

considerou ineficaz os créditos fiscais usados no cálculo do ICMS devido pelo autuado, exatamente a outra face dos débitos fiscais anulados por favor fiscal concedido unilateralmente. Tais débitos fiscais da operação, apontados nos documentos fiscais de transferência para a Bahia, serviram apenas como números de ficção, sem qualquer repercussão financeira, a impactarem ilegalmente o recolhimento devido para o Tesouro baiano. Em suma, a glosa significou a exigibilidade de imposto não pago pela autuada.

Imposto devido no destino é aquele que resulta de créditos fiscais legítimos em operações interestaduais, como contra face de débitos fiscais legítimos na origem, a serem considerados na conta gráfica. Não de débitos fiscais que **jamaís** iriam resultar em pagamento de imposto na origem, visto que estariam imediata e automaticamente anulados com benefícios fiscais ilegalmente obtidos.

Cabe alertar que não se quer condicionar com tal raciocínio o uso do crédito fiscal ao pagamento do imposto, posicionamento acertadamente vencido há muito tempo no STF (apesar das inflexões jurisprudenciais atuais). O que se fundamenta neste veredicto é que, caso os débitos fiscais derivados das transferências interestaduais consignadas nas notas fiscais não correspondam à realidade, não se pode admitir o uso dos créditos fiscais correspondentes.

A adoção do mecanismo da não-cumulatividade só faz reforçar este raciocínio. Este é bem claro ao pregar que, inevitavelmente, compensar-se-á o que for devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Imposto cobrado corresponde a imposto devido que difere de imposto recolhido. 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 na escrita do contribuinte situado na origem.

Assim, deve-se refutar o uso de crédito fiscal cujo débito antecedente se revela escancaradamente ilegal, fruto de um benefício fiscal implantado ao arrepio de lei complementar nacional e responsável pela transferência para outro Estado-membro de créditos fiscais inexistentes, conquanto hoje se abra a possibilidade de atenuar as suas consequências.

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 contribuinte da origem 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**.

Nada garante que **o simples destacar** de um valor traduza repercussão econômica do tributo, pois se assim o fosse créditos destacados em vendas fictícias também o seriam.

Não se quer aqui revolver discussão há muitos anos já decidida pelo STF a respeito do direito ao uso do crédito fiscal. De fato, no RE 78.589/74, da lavra do tributarista Aliomar Baleeiro, o uso do crédito fiscal não pode estar condicionado ao pagamento do imposto por parte do fornecedor da mercadoria.

A **questão ora debatida não aventa esta situação**. Perpassa um momento **anterior**, não do pagamento, mas da própria **formação do débito fiscal**, consignado artificialmente em documento fiscal, nulificado simultaneamente pelo contribuinte da origem. Este débito fictício, para o destinatário da mercadoria, jamais poderia se transmutar em crédito a ser considerado quando se apurasse o ICMS devido para a Bahia.

Aqui não se trata de defender a presunção de que tal débito fictício tenha sido pago, como acertadamente ficou definido no RE 78.589/74, mas de se ter a certeza de que parte considerável

daquele débito fiscal foi excluído em face de um benefício fiscal irregular, instaurado ao arrepio dos requisitos estabelecidos na LC 24/75 – e da Constituição Federal de 1988.

Já se consolidou o entendimento de que quando a operação experimenta uma redução da base de cálculo, o débito fiscal evidentemente acompanha tal redução e, conseqüentemente, o crédito fiscal a ser transferido, aliás como o próprio Relator Aliomar Baleeiro adverte. Não pode o contribuinte aproveitar-se de **um crédito fiscal inexistente**.

Igual raciocínio pode ser estendido para o julgamento do RE 111.757/88, com a diferença de neste caso a operação envolver vendedor inidôneo.

Neste aspecto, defende-se que o direito ao crédito prevalece independentemente do vendedor inidôneo pagar ou não o débito correspondente. Dissera na ocasião o Ministro Célio Borja: “Não disse o constituinte que se abateria o montante pago, mas imperativamente, o valor **cobrado ou exigível** nas operações anteriores” (sic; destacamos).

A infração cometida pela autuada não envolve a glosa do crédito porque o imposto não foi pago. A glosa nasceu porque antes do pagamento o débito já era **incobrável, inexigível**, vez que, ato contínuo, seria desfeito por um incentivo fiscal **irregular**.

Registre-se que recentemente houve uma mudança de entendimento no ver do STJ que seguramente repercutirá no STF. Com efeito, o próprio mecanismo da não-cumulatividade já encontra relativizações respeitantes a venda efetuada por um contribuinte inidôneo.

As decisões reverteram para o entendimento de que o valor do imposto só dará direito a crédito pelo cliente se ainda inexistia o reconhecimento pelo fisco da inidoneidade do fornecedor. Significa dizer que a partir do instante em que a inidoneidade do vendedor for admitida, serão considerados indevidos os créditos gerados com a operação, **mesmo que cobrados** do destinatário da mercadoria. Neste sentido, os seguintes arestos:

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS.

ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação" (Resp 1148444/2010, public DJe de 27/4/2010, Rel Min. Luís Fux; maiúsculas e negritos originais; grifos nossos).

"TRIBUTÁRIO. ICMS. DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE. NOTAS FISCAIS. RETROATIVIDADE. INEXISTÊNCIA DE PROVA DAS OPERAÇÕES. SÚMULA 7/STJ.

1. Discute-se o direito de aproveitamento de créditos gerados pela entrada de mercadorias no caso em que os documentos fiscais da vendedora foram posteriormente declarados inidôneos pela autoridade fiscal.

2. De acordo com a jurisprudência do STJ, 'o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação' (REsp 1.148.444/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 27/4/2010, submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008).

3. Na espécie, contudo, o acórdão verificou que não havia prova da concretude das operações mercantis, afirmando que 'a autora não comprovou a entrada de qualquer mercadoria em seu estabelecimento' e 'também nada provou acerca de negócio efetivamente realizado' concluindo que 'sua boa-fé, cuja constatação dependeria, ao menos, da presença de indícios de que as mercadorias descritas nas notas fiscais de fls. 46 e segs. entraram, efetivamente, no estabelecimento da contribuinte' (e-STJ fls. 613-619). (Resp 1228786/2012, public DJe de

29/8/2012, Rel Min. Castro Meira; destacamos).

Apesar de expressarem dois posicionamentos diferentes, o presente auto de infração e as cobranças tratadas nas decisões atrás reproduzidas partem da mesma lógica: porventura seja reconhecida a ilegalidade do débito fiscal destacado na nota fiscal – seja porque a operação é inidônea, seja porque anulado através de incentivo ilegal –, não terá o destinatário direito ao uso do crédito fiscal correspondente.

As próprias decisões referenciadas apontam que a hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações, não há, de fato, imposto devido. Se considerável parte do débito fiscal destacado na nota fiscal fica automaticamente anulado por algum expediente usado pelo contribuinte da origem, é claro que **apenas o débito remanescente** se caracteriza como devido, exigível, cobrável. **A parte nulificada não pode servir para abater de imposto devido pelo contribuinte de destino.**

Bem a propósito, já há posicionamentos oriundos da Corte Máxima deste país reconhecendo que expedientes desta natureza assumem a natureza de uma isenção parcial e, nestas condições, devem admitir o estorno proporcional do crédito fiscal.

Admita-se que o fornecedor da mercadoria considere uma alíquota de 17% numa operação interestadual para contribuinte de ICMS e pague o imposto para o Estado de origem com base neste procedimento. E mais, **prove e exhiba** este pagamento para o fisco de destino. Mesmo sendo flagrantemente ilegal, deveria o fisco de destino considerar este montante calculado na operação para abater do ICMS que lhe pertence? Evidentemente que não. **Aqui a situação é a mesma.** Com base num expediente ilegal, o contribuinte nulifica débitos que se transformarão em créditos inexistentes a serem suportados pelo Estado de destino. **Numa e noutra situação a glosa é cabível.** Na primeira porque a alíquota aplicável é de 4%, 7% ou 12%, a depender do caso, conforme resolução senatorial; na segunda porque o débito foi estornado por um favor não condizente com as normas da LC 24/75. **Em ambas as hipóteses, os créditos nasceram de procedimentos ilegais, embora na segunda situação tenha havido posterior perdão da dívida.**

Note-se que a questão principal não é saber se o imposto é devido, mas, saber se um débito pode ser imediatamente paralisado por um expediente anulatório concedido ao arrepio de lei complementar de cunho nacional. Se tal débito já seria de antemão incobrável, ele é apenas um débito destacado artificialmente em notas fiscais, **até porque o débito só seria devido se o crédito que o anulasse fosse legítimo**, o que não é absolutamente o caso do presente PAF. Um débito forjado nestas circunstâncias jamais pode ser considerado devido, destacado em documentos fiscais sem nenhum apoio legal, porquanto seu crédito respectivo merece ser extirpado do mundo jurídico, conforme ordena o legislador complementar da 24/75 – e que conta agora com a possibilidade de ser relevado, como forma extintiva da exigibilidade.

Outro argumento defensivo levantado, parte da ideia de que o benefício fiscal foi criado pelo Estado do Espírito Santo e só lá deverá surtir efeitos jurídicos. Ao criar unilateralmente um incentivo fiscal desconforme com os requisitos da LC 24/75, o governo de lá passou a permitir que os contribuintes da origem passassem a transferir para contribuintes do destino créditos fiscais inexistentes.

Insiste a impugnante que deveria a Bahia investir contra o Estado do Espírito Santo e não contra o autuado, por meio de ação direta de inconstitucionalidade ou outro remédio judicial cabível.

E cita decisões do STJ que supostamente vêm em socorro à sua tese, quando, em verdade, **posicionam-se contra o seu entendimento**, conforme será demonstrado a seguir.

O lançamento ora apreciado não intentou combater incentivos fiscais de modo generalizado para todo e qualquer sujeito passivo situado no Estado de origem ou para todo e qualquer sujeito passivo situado no Estado de destino.

O lançamento glosou **apenas os créditos fiscais ilegítimos**, quais sejam, aqueles que traduzem a

face oposta de débitos fiscais anulados via benefícios fiscais concedidos irregularmente.

Para proceder ao estorno destes créditos fiscais, o fisco de destino seria compelido a aguardar um pronunciamento definitivo em sede de ADIn ou remédio judicial equivalente? Claro que não.

Não é este o foco da discussão. O auto lavrado visa dar aplicabilidade a uma norma prevista em lei complementar que se encontra em pleno vigor, de subsunção imediata, de abrangência em todo o território nacional e de hierarquia superior a qualquer diploma estadual, seja ele baiano, capixaba ou de outro Estado. **Este é o foco que não pode ser desviado por circunstância alguma, agora analisado tendo em vista o fato destes créditos tributários estarem sujeitos à remissão, dado o advento da LC 160/2017.**

Por outro lado, sabe-se que a Corte Máxima deste país acertadamente deu conotações de repercussão geral à discussão de incentivos fiscais serem concedidos à revelia das exigências impostas na LC 24/75, fazendo suspender um pronunciamento definitivo em todas as ações judiciais que versem sobre o mesmo assunto.

Sabe-se também que um pronunciamento definitivo em sede de repercussão geral demora de se materializar em razão da quantidade exorbitante de ações que ora transitam no STF, o que poderia demandar considerável lapso de tempo para se ver a discussão solucionada.

Logo, como as ações judiciais estão com a definição sobrestada – que acabam prejudicadas em face da alternativa encontrada na LC 160/2017 - e como a repercussão geral tende a ser ultimada em considerável intervalo de tempo, o sujeito ativo deveria exercitar logo o seu direito de lançar.

Vale repisar o que já se comentou anteriormente, vale dizer, em nenhum instante o auto de infração questionou a adoção da alíquota aplicável na operação interestadual oriunda do Estado do Espírito Santo, conforme estabelecido na Resolução 22/89. Esta permanece **intocável, isto é, 12%**. O que se questiona nesta lide administrativa é o montante do crédito a ser utilizado pelo contribuinte de destino, se todo o valor informado nos documentos fiscais, não cobrado do contribuinte de destino, ou apenas os que **não** decorreram de benefícios fiscais usufruídos ilegalmente.

Considere-se uma operação de transferência interestadual de mercadorias envolvendo filiais da mesma empresa, sendo o remetente industrial. Nos moldes da Lei Geral de ICMS, (art. 13, § 4º, II da LC 87/96), a base de cálculo a ser considerada é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Acaso o fisco de destino constate que o contribuinte considerou na base imponível um elemento de custo proibido na citada lei, fazendo o Estado recebedor suportar um crédito indevido, glosá-lo implicaria em desrespeitar a alíquota interestadual prevista na resolução senatorial? Certo que não.

Recorde-se que a postulação fiscal lastreia-se em lei complementar nacional, nomeadamente o art. 1º c/c art. 8º da LC 24/75, o primeiro só admitindo a concessão de benefícios fiscais se estes passarem pelo crivo do Confaz, o segundo determinando que os créditos influenciados por favores irregulares sejam considerados ineficazes e sejam, por isto, forçosamente glosados.

Nunca será demais lembrar também que tais dispositivos tiveram a sua constitucionalidade questionada e foram mantidos incólumes pelo STF, continuando a produzir efeitos jurídicos. Tiveram, em síntese, a sua legitimidade e plena aplicação **reforçada** pelos arautos do Judiciário brasileiro, **aliás com respaldo na própria Constituição em vigor, designadamente no art. 34, § 8º, in fine, do ADCT.**

Marcelo Granato, advogado paulista, **em estudo publicado em revista especializada de direito tributário**, leciona acerca do direito ao Estado de destino efetivar a glosa do crédito fiscal em comento:

"Sem amparo em Convênio, o Estado A concede benefício fiscal ao seu contribuinte (CI), de modo que o ICMS devido por este, ao fim do período de apuração, sofra uma diminuição. Essa circunstância, sem

prejuízo de outros elementos que também integrem a formação do preço praticado por C1, permite o barateamento de seus produtos. Com isso, o contribuinte (C2) do Estado B adquire os produtos de C1, e não de comerciantes (do mesmo produto) do Estado B.

Dado que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) determinou caber 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 a Lei Complementar 24/75 (LC 24/75) é tida pelo Estado B como a aludida Lei, esse Estado invoca seus arts. 1º e 8º para editar norma determinando a glosa do crédito do ICMS apropriado por C2, naquilo que corresponder ao benefício de C1 (ICMS não recolhido) no Estado A.

(...)

Essa medida do Estado B é considerada justa em algumas avaliações, uma vez que 'repara' a ilegalidade perpetrada pelo Estado A. Melhor dizendo, a medida de B não 'repararia', propriamente, a ilegalidade cometida por A, mas um de seus almejados efeitos concretos (o incremento das vendas de seus contribuintes beneficiários ao Estado B). Afinal, o benefício instituído por A não é afetado - em sua existência/validade/eficácia - pela norma de vedação ao crédito editada por B" (In Revista Dialética de Direito Tributário nº 156, pp. 80/81 - destaques da transcrição)

Importante reiterar que a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito ao crédito destacado na nota fiscal quando este não é fictício, **artificialmente** apostado no documento fiscal, já se sabendo de antemão que ele não terá repercussão econômica porque o débito fiscal correspondente em momento nenhum se transformou em devido ou exigido, porque imediatamente nulificado por um favor irregular. Fosse assim e **bastava** apontar qualquer valor na nota fiscal - inclusive ilegal - para assegurar o direito ao uso do crédito fiscal, vale outra vez repetir.

Em sede de STJ, a impugnante traz três decisões, proclamadas no REsp 1125188/10, no REsp 773675 e no RMS 44350.

Tais paradigmas não se aplicam ao caso vertente porque a presente exigência fiscal não inibiu o creditamento pelo fato do débito fiscal não ter sido **pago**, mas sim porque ele hora nenhuma se mostrou devido. Basta conferir os trechos encartados às fls. 30 a 37.

O estorno efetivado neste PAF não partiu de imposto devido, eficaz, cujo aproveitamento encontra ressonância no mecanismo da não-cumulatividade, mas de imposto indevido, ineficaz, que por decorrer de favor fiscal criado ao alvedrio das condições impostas por legislador nacional complementar, encontra expressa previsão de glosa no art. 8º, I, da LC 24/75, muito embora, hoje, conte com a previsão da dívida ser perdoada.

Em outro sentir: a cobrança baseou-se em dispositivo contemplado em veículo legislativo de abrangência nacional, a tão comentada LC 24/75, que em seu art. 1º só reconhece como válidos apenas os benefícios fiscais instaurados no Confaz. Estando o favor capixaba à margem deste ambiente político-administrativo, fica o fisco onde esteja sediado o recebedor da mercadoria credenciado na forma do art. 8º a declarar o crédito fiscal ineficaz e, incontinenti, exigir o pagamento do imposto resultante que, pelo escrutínio do legislador da LC 160/2017, parece ter sido perdoado.

Todas estas razões transportam o mérito para a seguinte síntese:

Esta foi a autuação: constatado que contribuinte do Estado do Espírito Santo se valeu de um favor unilateral criado naquela unidade federada para calcular – e pagar – imposto **bem alguém** do valor resultante da aplicação da alíquota interestadual, efetuou-se contra o estabelecimento de destino recebedor das mercadorias a glosa dos créditos fiscais correspondentes aos débitos fiscais **inexistentes**, posto que anulados na própria escrita do remetente.

Tal procedimento deflui de comando direto contido em lei complementar de abrangência nacional, a LC 24/75, designadamente no seu art. 8º, que ordena o fisco onde esteja situado o recebedor da mercadoria considerar o crédito fiscal ineficaz e cobrar o ICMS correspondente, toda vez que favores fiscais forem concedidos unilateralmente por qualquer Estado-membro, fora dos procedimentos seguidos no Conselho de Política Fazendária, o Confaz.

Outros Estados prejudicados com favores unilaterais também adotaram procedimento semelhante, a exemplo de Minas Gerais, cuja decisão do órgão julgador administrativo, prolatada em sede de substituição tributária, apresentou a ementa abaixo:

*"SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3166/01. Constatado que a remetente das mercadorias fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, **em razão de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75**, do RICMS/02 e da resolução nº 3166/01. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II, c/ §2º, inciso I da Lei nº 6763/75. Exclusão da penalidade capitulada no inciso XXV do art. 55 da Lei 6763/75, por ser inaplicável aos autos. Lançamento parcialmente procedente. **Decisão unânime**" (maiúsculas originais; destaques da transcrição).*

E a instância administrativa carioca, na mesma linha, socorreu-se de idênticos argumentos:

"ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR EM FUNÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NA ORIGEM.

*O imposto é devido, **pois o benefício fiscal concedido no estado de origem, ao arrepio de previsão em Convênio, é ilegal**. A empresa situada no Estado de Goiás deveria deduzir o ICMS relativo à operação própria no mesmo montante em que efetua o recolhimento. Aplica-se a penalidade prevista no artigo 59, inciso LV, da Lei 2657/96, com redução da Lei nº 3.525/00.*

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

RECURSO DESPROVIDO" (maiúsculas originais; destaques da transcrição).

Vê-se, de conseguinte, que os Estados-membros estão atentos aos favores irregulares oriundos de outros entes federativos e cuidam logo de efetuar os lançamentos de ofício dos tributos que lhes pertencem. **Tais decisões, bom frisar, já se tornaram irrecorríveis na esfera administrativa, embora os órgãos de controle da legalidade daqueles entes, à vista dos efeitos remissórios da LC 160/2017, possam dar outra destinação aos créditos tributários.**

A presente postulação fiscal, nunca é exagero recordar, tiveram como fulcro um comando **direto** previsto em lei complementar nacional, a cuja constitucionalidade foi testada e reforçada por tributaristas de escol e pelo próprio STF.

Cite-se, por exemplo, o comentário do jurista Fernando Facury Scaff em seu "blog" (www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70), a propósito de questionar o critério da unanimidade nas deliberações do Confaz:

"A inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70

12 de agosto de 2014, 9h00

[Por Fernando Facury Scaff](#)

Será constitucional a exigência de unanimidade pelo Confaz? A pergunta é direta e específica. Não se busca saber se a Lei Complementar foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 — disso não restam dúvidas, até mesmo pelo texto da Carta, que à essa lei faz referência expressa (artigo 34, parágrafo 8º, ADCT). O que se busca saber é se norma constante do artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei Complementar 24/75 é constitucional. O texto é o seguinte: "Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. §2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes."

Analizando as incontáveis decisões do STF sobre guerra fiscal do ICMS são encontradas várias deliberações sobre a constitucionalidade da exigência de prévios convênios no âmbito do Confaz para validar a concessão de renúncias fiscais. Porém não foram vislumbrados debates sobre a peculiaridade dessa exigência, que é a da regra de unanimidade" (sublinhamos).

Além disso, o STF reiteradamente vem assegurando a constitucionalidade da LC 24/75, conforme se verifica no seguinte aresto:

ADIn 4276/2014:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN.

INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional" (julgado em 20/8/2014, Rel. Min. Luiz Fux; destaques nossos).

A título de reforço do presente voto, traga-se a baila a petição inicial em sede de ADIn (4990) impetrada pelo Exmº Procurador Geral da República que, a pretexto de ver reconhecida a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação goiana criadores de favores fiscais irregulares, assim fundamentou e reivindicou:

"... Nesse contexto, verifica-se que os dispositivos impugnados, ao concederem crédito outorgado do ICMS independentemente de celebração de convênio no âmbito do Confaz, violam o disposto no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição da República.

(...)

13. Já a urgência da pretensão cautelar decorre do fato de que, enquanto não for suspensa a eficácia das normas contestadas, o pacto federativo permanece enfraquecido com a implementação de sistema diferenciado do ICMS que resulta em perda de receita local - porque dispensada - e perda de receita externa - porque comprometida pela concorrência desleal introduzida pelos benefícios indevidamente concedidos.

16. Requer, por fim, seja julgado procedente o pedido, a fim de que seja declarada a inconstitucionalidade da Lei nº 17.383/2011 do Estado de Goiás" (destaques da transcrição).

Depois, o pronunciamento do MPF na ADIn 5092:

"De acordo com o requerente, o art. 1º, III e §4º, II, da Lei 12.462, de 8 de novembro de 1994, o art. 2º, II, h e j, da Lei 13.194, de 26 de dezembro de 1997, e o art. 11, III e XXIII, do Anexo IX, do Decreto 4.852, de 29 de dezembro de 1997, todos do Estado de Goiás, concedem redução de base de cálculo e crédito presumido de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) para operações de saída promovidas por industriais e atacadistas daquele Estado.

(...)

O art. 155, §2º, XII, 'g', da Constituição da República dispõe caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos. A disciplina de tais matérias está contida na Lei Complementar 24/1975, cuja recepção pela Constituição de 1988 foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em diversas ocasiões.

Nesse sentido, embora seja tributo de competência estadual e distrital, o ICMS recebe conformação nacional pela LC 24/75, que estabelece a previa celebração de convênio como condição para a concessão de benefícios fiscais relativos ao imposto. Trata-se de exigência que tem por objetivo evitar a prática de 'guerra fiscal', que, em última análise, provoca a desestruturação do próprio pacto federativo, mediante o exorbitante favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo aos demais entes da Federação.

(...)

Outro não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que possui jurisprudência pacífica acerca da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem prévia celebração de convênio entre Estados e Distrito Federal.

(...)

Ante o exposto, o parecer é pelo conhecimento da ação e, no mérito, pela procedência do pedido" (destaques da transcrição).

Acresça-se que o benefício fiscal em tela **acaba redundando em inequívoca isenção parcial**.

Isto porque, se parte dos débitos fiscais foi anulada com expedientes irregulares, é como se a base de cálculo fosse reduzida na mesma proporção, até para preservar a adoção da alíquota interestadual prevista em resolução senatorial.

Logo, tais operações, repita-se, caracterizam isenções parciais e, nestas circunstâncias, já há manifestações por parte do STF em admitir o estorno proporcional do crédito correspondente ao débito reduzido.

Aliás, se o STF entende pelo estorno proporcional quando há redução de débitos **legalmente admitida**, **quanto mais no caso em tela, no qual os débitos foram reduzidos irregularmente, a partir de um favor unilateral criado pelo fisco capixaba.**

Nesta direção, coteje-se o quanto decidido na apreciação da ADIn 2320:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 11362, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO OU DE ISENÇÃO. MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO À ENTRADA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 155, §2º, INCISO II, 'a' E 'b', DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INOCORRÊNCIA.

1. (...)

2. O art. 155, §2º, inciso II, 'b' da CB prevê que a isenção ou não incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. A redução de base de cálculo é, segundo o Plenário deste Tribunal, espécie de isenção parcial, o que implica benefício fiscal e aplicação do preceito mencionado. Precedentes.

3. A disciplina aplicada à isenção estende-se às hipóteses de redução da base de cálculo.

4. Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à lei complementar ou a convênio (art. 155, §2º, inciso XII, 'f'

(...)" (julg. em 15/02/2006, Rel. Min. Eros Grau; maiúsculas originais; grifos da transcrição).

E no RE 174.478:

*"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 6374/89, 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" (julg. em 17/3/2005, Rel Min. Marco Aurélio; destaques da transcrição).*

A referência judicial que mais dá apoio ao presente lançamento diz respeito à análise da repercussão geral declarada pelo STF por ocasião do julgamento do RE 628075/2011. Nele se discute exatamente a mesma infração praticada neste PAF: o aproveitamento de créditos fiscais resultantes de favor unilateral criado pelo Paraná. Eis a manifestação:

"Em seu acórdão, o Tribunal de origem entendeu ser constitucional e legítima legislações local e federal que permitiriam ao ente federado negar ao adquirente de mercadorias o direito ao crédito de ICMS destacado em notas fiscais, nas operações interestaduais provenientes de estados da Federação que concedessem benefícios fiscais inconstitucionais ou ilegais" (sublinhamos).

Na sequência, para justificar a necessidade da repercussão geral ao tema, assim se posicionou o eminente Ministro Joaquim Barbosa:

"O tema discutido neste recurso extraordinário é grave. Ele coloca em risco o desenvolvimento de atividades econômicas lícitas, a manutenção de empregos e a harmonia entre entes federados" (sublinhamos).

Continuou ele:

"Para solucionar o que entendem como lesões aos interesses locais, alguns entes federados têm anulado unilateralmente os efeitos econômicos dos benefícios fiscais, com o uso da autonomia legislativa e administrativa que a Constituição lhes confere.

(...)

A questão de fundo trazida nestes autos consiste em saber se os entes federados podem reciprocamente retaliarem-se por meio de sua autonomia ou, em sentido diverso, compete ao Poder Judiciário exercer as contramedidas próprias da atividade de moderação (checks and counterchecks)" (sublinhamos).

Quanto a considerar subsistente a glosa do crédito, já há no próprio processo de repercussão geral **parecer favorável** do Ministério Público Federal, guardião da legalidade que é:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 628075/RS

RECORRENTE: GELITA DO BRASIL LTDA

RECORRIDO: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MINISTRO JOAQUIM BARBOSA / STF

*Recurso Extraordinário. ICMS. Concessão de benefício ou incentivo fiscal na operação precedente que necessita de deliberação conjunta dos estados. Inteligência do art. 155, § 2º, XII, "g", da CF. **Estorno parcial na operação subsequente. Inexistência de lesão ao princípio da não-cumulatividade. Parecer pelo desprovemento do recurso.***

(...)

Admitida a repercussão geral, no mérito, entretanto, o recurso não merece prosperar.

*Com efeito, o Plenário do STF, **ao apreciar questão similar no RE 174.478/SP, assentou que a redução da base de cálculo do ICMS corresponderia a uma isenção parcial, possibilitando o estorno proporcional do tributo, sem afronta ao princípio da não-cumulatividade.***

*Na espécie, **o crédito presumido de ICMS**, ainda que disfarçado de incentivo, constitui benefício fiscal, devendo ser deliberado conjuntamente pelos estados (convênio), nos termos da lei complementar (art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/88 – que inclui o incentivo), a fim de ter tratamento federativo uniforme" (destaques nossos).*

Assim, no aguardo do desfecho da mencionada repercussão geral, a cobrança pode caminhar, no mérito, para ser considerada subsistente, não fosse a possibilidade da discussão terminar prejudicada, tendo em vista a remissão concedida posteriormente.

Esta será uma grande oportunidade do STF emprestar a melhor interpretação ao art. 5º da LC 160/2017, tocado muitas vezes neste voto.

A admitir como pertinente a postulação fiscal em tela, resta saber **quais efeitos advieram** com as alterações normativas promovidas pela LC 160/2017 e pelo Conv. ICMS 190/2017. É o que se ocupará a partir deste ponto.

Efetivamente, se o legislador da LC 160/2017, ao reconhecer a irregularidade dos incentivos fiscais em estudo, perdoou o contribuinte da origem pelo pagamento do ICMS consequente, confirmou que o valor destacado no documento fiscal não condizia com a realidade, traduzia uma carga ficcional que não fora transmitida para o contribuinte de destino, pelo menos até que se provasse o contrário.

Logo, por um encadeamento natural de causa e consequência, o legislador complementar estaria outrossim remetindo as cobranças feitas pelo Estado de destino, voltadas para as aquisições acompanhadas de créditos fiscais irreais.

Note-se que, exatamente para corrigir a anomalia presente em tais incentivos fiscais e conferir-lhes feições constitucionais, agora adequadamente confortados à segurança jurídica, o legislador preocupou-se em **restituí-los**, desta feita sob a égide da LC 160/2017.

Entretanto, escapa a esta lógica interpretativa e causa certa estranheza à essência jurídica da remissão tributária, o comando contido no art. 5º da LC 160/2017, praticamente repetido pela cláusula décima quinta do Conv. ICMS 190/2017, cujos teores expressam o seguinte:

LC 160/2017:

*Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço **afastam as sanções** previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito*

extemporâneo por sujeito passivo (destaques da transcrição).

Conv. ICMS 190/2017:

*Cláusula décima quinta: A remissão ou a não constituição de créditos tributários concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço, nos termos deste convênio, afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, **retroativamente** à data original de concessão dos benefícios fiscais de que trata a cláusula primeira, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo (destaques da transcrição).*

A despeito da boa técnica (considerar remissão só para créditos constituídos) e da atecnia (repetindo-se o erro da LC 24/75, ao considerar a glosa de créditos fiscais como sanção e não como procedimento que pode resultar em falta de pagamento de tributo) contidas nas normas citadas, uma grave impropriedade tributária parece ter sido cometida em seu conteúdo, isto é, **retroceder norma para negar a cobrança de tributo** relativo a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua publicação, numa clara afronta à irretroatividade da lei tributária e à segurança jurídica.

É sabido que a lei só pode lançar temporalmente para trás os seus efeitos se for, em qualquer caso (tributo e sanção), expressamente interpretativa e, para atos não definitivamente julgados, quando deixe de defini-lo como infração (sanção), quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não fraudulento e que não implique em falta de pagamento de tributo (sanção), ou quando lhe comine pena menos severa (sanção), na inteligência do art. 106 do CTN.

Sem embargo da expressão mal empregada, no art. 8º da LC 24/75, ao confundir tributo com “sanção”, reverberada quarenta e dois anos pelo legislador da LC 160/2017, não pairam dúvidas de que a glosa dos créditos fiscais prevista na primeira **não exprime penalidade**, mas sim procedimento de auditoria que, havendo repercussão financeira, acaba redundando em falta de pagamento de tributo, como aconteceu no caso *sub examen*.

Reforçando ainda mais: se é **uma só** a operação de circulação envolvida, aventada na LC 160/2017, não faz sentido, **do lado da origem** e face a evasão praticada, perdoar-se a dívida, e, **do lado do destino**, ante o uso indevido de um crédito fiscal que correspondeu a este mesmo débito fictício – e perdoado, “afastar as sanções” cominadas na LC 24/75.

Não estamos sozinhos neste entendimento. Os tributaristas aderem ao posicionamento de ser **inviável retroação de lei que deixe de exigir tributo** sobre fatos geradores antes ocorridos:

*A aplicação ‘retroativa’ da lei tributária atende aos mesmos princípios prevalentes no direito penal. **Não diz respeito ao pagamento do tributo**, que **não deixa de ser exigível em face de lei nova**, **a não ser nos casos de remissão**, nos termos do art. 172 do Código.*

(...)

*A **irretroatividade**, aliás, é **regra indispensável à realização da segurança jurídica**, que, ao lado da justiça, integra a própria essência do direito (Hugo de Brito Machado – Curso de Direito Tributário, Malheiros, 2013, pp. 102/103 – destaques da transcrição).*

Veja-se que esta é precisamente a situação retratada nos autos: sem embargo do controverso art. 5º da LC 160/2017, pretendeu-se corrigir renúncias fiscais praticadas sem respaldo constitucional, reinstituindo-as a partir de então, tratando-se os casos passados, de oneração intransponível, com o uso do instituto da remissão.

Continuando as citações:

*O supracitado dispositivo (o art. 106, II, do CTN), **aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias**, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato.*

*Trata-se de comando que se refere às **infrações e às penalidades, e não ao tributo em si**, o não pagamento do tributo não avoca a aplicação retroativa do art. 106 do CTN, caso sobrevenha, v.g., uma norma isentiva de exação tributária (Eduardo Sabbag – Manual de Direito Tributário, Saraiva, 2016, p. 720- destaques e*

parêntesis da transcrição).

Se, por exemplo, uma lei municipal resolve desonerar determinado serviço de ISS, evidente que ela não poderá retrotrair para atingir prestações efetuadas antes do advento da norma, ainda que por algum motivo (inadimplência, inércia fiscal etc.) o imposto, à época da edição da nova lei, não tenha sido pago.

Ricardo Alexandre:

Em segundo lugar, atente-se para o fato de que as três alíneas do transcrito art. 106, II, tratam exclusivamente de infrações e suas respectivas punições, de forma que não haverá retroatividade de lei que verse sobre tributo, seja a lei melhor ou pior” (In Direito Tributário Esquematizado, Gen/Método, 2009, p. 241 – destaques da transcrição).

Por conseguinte, o mandamento em análise alude a infrações e penalidades, elementos do direito sancionatório, a infração como a conduta descrita na norma como sujeita a reprimenda, a penalidade como a consequência a ser aturada pelo autor do ato comissivo ou omissivo.

Adicione-se que, dentro do art. 106, inciso II, enquanto a alínea “a” alude a multas agregadas ao tributo devido, a alínea “b” aporta apenas descumprimento de deveres instrumentais, ao passo que a alínea “c” abraça a tradicional benignidade.

Não se perca de vista por fim que, por ser o CTN veículo normativo com *status* de lei complementar de normas gerais em matéria tributária, não pode uma lei específica, ainda que de mesmo plano, a pretexto de regular uma anormalidade pontual trazendo a absolvição de dívidas, contrariar a segurança jurídica e retroagir seus efeitos para declarar a inexistência de obrigações tributárias, mesmo ocorrendo fatos geradores.

O máximo que esta lei específica poderia fazer – como de fato o fez para os contribuintes da origem – seria relevar também as dívidas contraídas pelos contribuintes de destino, em virtude do uso indevido dos créditos fiscais correspondentes.

Por motivos constitucionais e principiológicos, nem mesmo uma alteração dentro do próprio *Codex* Tributário teria a força de fazer cair a exigência de tributo decorrente de lei anterior.

Pensar para além disto significaria tratar tributo como pena (só admissível em previsões constitucionais, único patamar legislativo que comportaria excepcionalidades desta natureza, a exemplo do que consta do art. 182, §4º, II da CF/88), e significaria distanciar-se do princípio da indisponibilidade do patrimônio público.

Na apreciação de caso concreto envolvendo direito à opção ao “Simples Nacional”, o STJ terminou por enfrentar a discussão ora travada, ao proferir acórdão com a ementa abaixo:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.043.154 - SP (2008/0065672-5)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: COLEGIO CONDE DOMINGOS S/C LTDA

ADVOGADO: REGINA NASCIMENTO MENEZES E OUTRO(S)

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES: CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO, MARIA CECÍLIA LEITE MOREIRA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – SIMPLES – CRECHE E ESCOLA MATERNAL – ENQUADRAMENTO – ART. 1º DA LEI N. 10.034/2000 – LEI N. 10.684/2003 – SUPERVENIÊNCIA – IRRETROATIVIDADE – PRECEDENTES.

1. O artigo 1º da Lei n. 10.034/2000 excluiu da restrição imposta ao benefício fiscal de opção pelo SIMPLES os estabelecimentos de ensino que se dediquem exclusivamente às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental. Posteriormente, a Lei n. 10.684/2003 retirou da exclusão as creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental, possibilitando sua adesão ao regime de tributação.

2. A jurisprudência dominante nas Turmas que compõem a Seção de Direito Público deste Tribunal firmou-se no sentido de que o direito à opção pelo SIMPLES, com fundamento na legislação superveniente, somente

pode ser exercido a partir da vigência de tal legislação.

3. O art. 106 do Código Tributário Nacional confirma este entendimento pois, se ele veda a retroatividade do gênero lei tributária, da qual a lei isentiva é espécie, para afastar o pagamento de tributo, consequentemente, impede também sua retroação para a não-realização do fato jurídico tributário, que antecedente lógico daquele.

Agravo regimental improvido (destaques da transcrição).

Em trecho do voto, assim se manifestou o Relator Min. Humberto Martins:

O art. 106 do Código Tributário Nacional confirma este entendimento pois, se ele veda a retroatividade do gênero lei tributária, da qual a lei isentiva é espécie, para afastar o pagamento de tributo, consequentemente, impede também sua retroação para a não-realização do fato jurídico tributário, que é antecedente lógico daquele.

Não há no CTN regra relativa à isenção dispondo sobre sua retroatividade, e, como tal instituto deve ser interpretado literalmente (art. 111, inciso II do CTN), não se pode inferir sua retroação (*destaques da transcrição*).

Logo, não poderia o autor da LC 160/2017 “afastar as sanções” (sic.) previstas na Lei Complementar de 1975, em procedimento que repulsa frontalmente não só os dispositivos atrás mencionados, como também, na esteira da segurança jurídica, o *caput* do art. 144 do *Codex* Tributário, a saber:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (destaques da transcrição).

Há neste veredicto a consciência de não ter esta instância administrativa poderes para considerar inconstitucional ou até mesmo ilegal esta ou aquela disposição normativa em vigor. Mas pode – e deve – externar perplexidades que possam interferir no resultado do julgamento e no seu juízo de convicção, propondo uma alternativa interpretativa que melhor se encaixe no plexo do sistema tributário nacional, desde a Constituição em vigor até o Conv. ICMS 190/2017, sem falar nas consequentes leis estaduais e distritais aplicáveis à espécie.

Hugo Funaro, advogado tributarista em São Paulo, mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP, assim se manifestou:

A remissão concedida na unidade federada de origem repercute inclusive sobre eventuais créditos constituídos pela unidade federada de destino, em operações interestaduais com mercadorias incentivadas.

Trazendo-se adaptada para o caso concreto a técnica da interpretação *conforme* e para não se deixar à deriva da ordem constitucional o art. 5º da LC 160/2017 e a cláusula décima quinta do Conv. ICMS 190/2017, com implicações na Lei de Responsabilidade Fiscal, pode-se dizer que a norma visou, ao “afastar as sanções” previstas no art. 8º da LC 24/75, **estender** a remissão para os créditos glosados no destino, de sorte que o imposto daí decorrente não mais pudesse ser cobrado. O “afastamento das sanções” poderia ser entendido como ser procedente o lançamento para depois ser afastado pelo perdão da dívida nele constituída. As perplexidades jurídicas, dentro deste feixe de raciocínios, poderiam encontrar solução.

Reproduza-se outra vez a disposição:

Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo (destaques da transcrição).

Dentro desta ótica e apenas como reforço de argumentação, traga-se a lume novamente o § 2º, da cláusula oitava do Conv. ICMS 190/2017:

§2º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula e o disposto na cláusula décima quinta ficam condicionadas à desistência.

I - de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

II - de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;

III - pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.

Haja vista a mudança encartada via Conv. ICMS 109/18, pode-se assegurar que a referência nova à cláusula décima quinta fortalece a ideia de que os efeitos remissórios foram também ampliados para os créditos tributários formalizados no destino. Se, para perdoar e “afastar as sanções” previstas no art. 8º da LC 24/75, será necessário tomar **idênticas** providências visando a desistência de medidas processuais administrativas e judiciais, **tal qual deve fazer o contribuinte da origem**, torna-se crível reconhecer que o perdão **também se aplica** aos estornos de créditos fiscais efetuados contra os destinatários da operação mercantil.

Por outro lado, as impossibilidades quanto à restituição, compensação e uso extemporâneo de créditos fiscais surgem exatamente para realizar a segurança jurídica, posto que, se a dívida está perdoada também no destino, os contribuintes que já pagaram eventuais lançamentos estariam impedidos de serem restituídos, efetuarem compensações ou escriturarem extemporaneamente créditos fiscais **para também se aproveitarem da remissão**. A medida visa, portanto, **evitar o revolvimento de relações jurídicas já pacificadas**. Tal qual acontece na anistia, na qual obsta a restituição ou a compensação de multa por parte de contribuinte que a recolheu anteriormente à publicação da lei excludente do crédito tributário. E bem a propósito de mesma técnica adotada no STF, quando procura modular os efeitos de uma inconstitucionalidade declarada e que perdurou por muito tempo.

Neste diapasão, o lançamento de ofício sob julgamento, ao mirar para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2013, tinha a regência do Dec. 14.213/92, que previa (nem precisava prever, haja vista a prescrição comissiva auto-aplicável do art. 8º da LC 24/75), a glosa dos créditos fiscais aproveitados sob a égide de estímulos fiscais criados ilegalmente pelo Espírito Santo. Aliás, quanto a este aspecto, não há controvérsias levantadas nos autos.

Consigne-se outrossim que o Dec. 18219/2018 – posterior à LC 160/2017 e ao Conv. ICMS 190/2017 – revogou no art. 3º, II, o chamado “Decreto das Glosas”, e acertadamente não fez retroagir os seus efeitos para fatos geradores praticados anteriormente. Isto porque, repita-se, a revogação não envolvia sanções pecuniárias, mas a possibilidade de estornos de créditos fiscais que poderiam suscitar evasão de tributo.

Dentro do cenário pós-edição da LC 160/2017 e do Conv. ICMS 190/2017, relevante assinalar que, sobre a glosa dos créditos no destino, as decisões do Consef convergem para considerar **improcedentes** os autos de infração que afetem fatos geradores anteriores a agosto de 2017, não obstante haver a alternativa de, **por um outro veio interpretativo**, cogitá-los primeiro subsistentes para depois aplicar o perdão tributário correspondente.

Ou, numa terceira via, como opção processual, em virtude da desistência do autuado em continuar impugnando a cobrança, considerar interrompido o debate administrativo, não proferir qualquer julgamento de mérito e enviar o PAF para a Procuradoria exercer o controle da legalidade.

Tragam-se alguns escólios e excertos, somente para demonstrar o movimento “jurisprudencial” alaistrado neste Conselho, a partir da “Lei Complementar de Remissão”:

ACÓRDÃO CJF Nº 0223-11/19:

*Assim, considerando que o Convênio ICMS 190/17, regulamentando o conteúdo da LC 160/17, autorizou a **convalidação** dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à margem do CONFAZ e, cumpridos os requisitos estipulados, como também considerando que para remissão dos créditos tributários, nos termos previstos na cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17 (autorizado na LC 160/17) e no art. 1º, §2º, II da Lei nº 14.033/18, o recorrente desistiu das defesas administrativas apresentadas, quanto à primeira exação, **restando comprovado os requisitos legais para aplicação da remissão do crédito tributário**, ora em análise, sendo insubsistente a infração 1.*

ACÓRDÃO CJF Nº 0215-11/19:

Consoante a materialização pelas demais unidades federadas da celebração do referido convênio e do cumprimento dos procedimentos e prazos nele estabelecidos, o Estado da Bahia, através do Decreto nº 18.219/17, revogou o Decreto nº 14.213/12, **visando a não exigência fiscal** sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionadas em seu anexo único, em **alinhamento com a convalidação** dos atos instituídos por todas as unidades federadas, nos termos da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17.

Estando, pois, **convalidados** os incentivos fiscais, remidos os créditos tributários relativos aos benefícios instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, processados nos termos do Convênio ICMS 190/17, nos quais estão inseridos os itens 1 e 2 do presente Auto de Infração, contudo nos termos § 2º da cláusula oitava do supracitado convênios, a remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula e o disposto na cláusula décima quinta ficam condicionadas à desistência de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo.

ACÓRDÃO JJF Nº 0074-01/18:

Em consonância com a materialização pelas unidades federadas da celebração do referido convênio e do cumprimento dos procedimentos e prazos nele estabelecidos, o Estado da Bahia por meio do Decreto nº 18.219 de 26/01/2018, publicado no DOE de 27/01/2018, revogou o Decreto nº 14.213/2012, **visando a não exigência fiscal** sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionadas em seu Anexo Único **em alinhamento com a convalidação** dos atos instituídos por todas as unidades federadas, nos termos da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17.

Diante disso, **com base na remissão** dos créditos tributários relativos a benefícios instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, processado nos termos do Convênio ICMS 190/17, a infração é **insubsistente**.

ACÓRDÃO JJF Nº 0033-03/19:

O mencionado Convênio 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 financeiros-fiscais instituídos. Em consonância com a materialização pelas unidades Federadas da celebração do referido Convênio, o Estado da Bahia, por meio do Decreto 18.219, de 26/01/2018, publicado no DOE de 27/01/2018, revogou o Decreto nº 14.213/2012, **determinando a não exigência fiscal** sobre as isenções relacionadas em seu Anexo Único, **em alinhamento com a convalidação** dos atos instituídos por todas as unidades Federadas, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017.

Vale ressaltar, que de acordo com a Cláusula oitava, do referido Convênio ICMS 190/2017 foram remitidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos 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.

Neste caso, entendo que **não devem ser exigidos** os valores lançados neste item do presente lançamento, em consonância com o previsto no Convênio ICMS 190/2017, **já que foram remidos e anistiados os créditos tributários constituídos ou não decorrentes do Decreto nº 12.413/2012, concluindo pela subsistência desta infração.**

ACORDÃO CJF Nº 0207-12/19:

A 1ª JJF julgou a exigência Improcedente, pois entendeu que a publicação da LC 160/17 e a celebração do Convênio ICMS 190/17 **provocaram a remissão do crédito tributário constituído em decorrência da aquisição de algodão pluma.**

(...)

Sendo assim, atendidas as condições estabelecidas na legislação, é forçoso admitir que se irradiam, automaticamente, os efeitos previstos na LC 160/17, mais especificamente aquele consistente no **afastamento das sanções** previstas na LC 24/75, conforme art. 5º abaixo.

(...)

Entendo, por conseguinte, que se impõe a decretação de **Improcedência** da presente exigência fiscal, não merecendo reparo a decisão recorrida.

Todos os destaques foram feitos pela transcrição.

Destes julgados saltam algumas reflexões que, *maxima permissa venia*, atrevemo-nos a externar, pelo que, a partir desta liberdade, internalizaremos humildemente como lição todas as críticas técnicas que contradigam as afirmativas a seguir:

Emerge desta corrente “jurisprudencial” uma tendência decisória em considerar **convalidados** os incentivos fiscais criados unilateralmente pelas unidades federadas, sem passar pela avaliação do Confaz.

Convalidar – juridicamente falando – decorre de uma conduta através da qual “um ato jurídico, viciado por falta de cumprimento integral de um requisito legal, se torna válido e perfeito por força de lei posterior que não mais exige a observância de tal requisito”, conforme significado do verbete explicado por Wagner Costa e Marcelo Aquaroli (*In Dicionário Jurídico*, Madras, 2014, p. 135).

Caso tivesse ocorrido convalidação dos benefícios fiscais indevidamente implantados, **não precisaria haver remissão dos créditos tributários constituídos**, pois tais incentivos, outrora desprovidos de pressuposto fundamental para surtir efeitos – a chancela do Confaz, passariam a ser regulares desde o nascedouro e, como tal, os créditos constituídos, tanto no Estado de origem como no Estado de destino, deveriam ser considerados insubsistentes.

Ademais, não haveria necessidade de **reinstaurar** tais benefícios, agora sob a tutela da LC 160/2017, pois a sua validade já seria admitida desde quando surgiu cronologicamente na ordem jurídica. Só se reinstaurar atos jurídicos se antes careciam de algum requisito essencial, *in casu*, a participação do Confaz, ainda que, como solução, fosse editado posteriormente um único Convênio disciplinando procedimentos para que os incentivos passassem a ter revestimento legal.

Além disto, na linha adotada por alguns julgamentos, sendo direcionada a decisão para o campo da improcedência, não há que se falar em aplicação da remissão do crédito tributário que estava sendo apreciado, pois se perdoa aquilo que se deve e, se nada é devido, nada existe para se perdoar.

Se há reconhecimento em alguns acórdãos que estão submetidas à remissão as cobranças decorrentes das aquisições ocorridas no Estado de destino, oriundas de operações irregularmente incentivadas na origem, não pode o lançamento ser considerado improcedente e sim procedente.

Importantíssimo salientar que, especificamente neste PAF, há opinativo da d. PGE à fl. 69 (verso), advertindo que “**o Estado da Bahia, por intermédio do Decreto 18.219/2017, remiu o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração em testilha, revogando expressamente o Decreto 14.213/12 (vigente à época do lançamento), que vedava 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 Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975**”.

Logo, segundo parecer da Procuradoria exarado neste processo, a Bahia perdoou o crédito tributário aqui constituído, e, se assim o fez, é porque a cobrança se mostra procedente. Mais uma vez: só se remite aquilo que é devido, posto que, se a cobrança é improcedente, o crédito, a dívida, inexistente.

De todo o exposto, perante o quadro cognitivo atrás desenvolvido, **três fios de raciocínio** podem ser tecidos para decidir o caso concreto:

1. À vista do pedido administrativo de desistência, considerar **prejudicado** o julgamento e dar como **encerrado** o presente processo, haja vista a inexistência de contraditório, tendo como alicerces o art. 127-C, IV do COTEB e o art. 122, IV do RPAF-BA, *verbis*:

Art. 127-C. Encerra-se o processo administrativo fiscal, contencioso ou não, com:

I - o esgotamento do prazo para apresentação de defesa ou para interposição de recurso;

II - a decisão irrecorrível da autoridade competente;

III - o reconhecimento do débito pelo sujeito passivo;

IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.

Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal:

I - com a extinção do crédito tributário exigido;

II - em face de decisão judicial transitada em julgado contrária à exigência fiscal;

III - pela transação;

IV - com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;

V - com a decisão administrativa irrecorrível;

VI - por outros meios previstos em lei.

Adicionalmente, esta linha decisória ainda estaria escorada nos fundamentos abaixo:

1.1. Do ponto de vista processual, não há o que se julgar, posto esgotado o embate argumentativo. Com a renúncia do autuado, findaria a resistência à postulação fiscal.

1.2. Esta é a razão dos dispositivos atrás transcritos, pois sem contestação ao lançamento de ofício, cessaria a atribuição judicante do Colegiado Administrativo. No máximo haverá ato homologatório sem enfrentamento de mérito, caso se queira apoiar em norma adjetiva civil, designadamente o art. 485, VIII do CPC, de duvidoso cabimento subsidiário.

1.3 Verdade que, ao contrário do que ocorre no processo civil, onde a desistência é instituto que se liga ao autor da ação, aqui a postulação inicial é do fisco (sem querer adentrar agora em questões importantes sobre o tema). Logo, lançamento de ofício cujo contribuinte não oferece defesa – ou desiste dela – é lançamento de ofício que não mais comporta julgamento, cabendo à d. PGE, dado o exaurimento da sua discussão no contencioso administrativo, exercer o controle da legalidade, decidindo pela exequibilidade do crédito tributário, mediante parecer fundamentado.

2. Como segundo ponto de conversão e na esteira do entendimento atualmente delineado por este Conselho, considerar o presente lançamento de ofício **improcedente** de forma que, neste espectro, **não há que se aplicar perdão algum**, dada a **desconstituição** do crédito tributário.

Nesta direção, seriam estes os fundamentos:

2.1 A remissão só se aplicaria retroativamente aos créditos tributários constituídos **na origem**, *ex vi* do art. 5º da LC 160/2017, comando reprisado no Conv. ICMS 190/2017.

2.2 Estariam os incentivos fiscais, oferecidos à revelia da CF/88 e do Confaz, irremediavelmente **convalidados**, de sorte a permitir que **produzam efeitos desde o seu nascedouro**, íntegros em validade e eficácia, sem necessidade de haver a sua **reinstituição**. Neste diapasão, perderia sentido a necessidade de perdoo-los, eis que as cobranças seriam também na origem improcedentes.

2.3 Mesmo em se tratando de ICMS referente a fatos ocorridos antes da LC 160/2017, cobrado no destino pela glosa de créditos fiscais que não tiveram a sua repercussão em imposto cobrado na operação, há que se fazer retroagir os efeitos da citada lei para “afastar as sanções” previstas no art. 8º da LC 24/75, **apesar do conteúdo do art. 106, II do CTN**.

2.4 A considerar a remissão somente para os créditos tributários exigidos na origem, reconhecendo-se a improcedência para os créditos tributários cobrados no destino, não haveria a necessidade de o autuado desistir de reclamação administrativa alguma, visto que tal desistência só seria exigível como condicionante para a concessão do perdão. Como, no destino, não haveria perdão, e sim improcedência, o processo seguiria o seu curso normal, inclusive julgamento de mérito. Todavia, inexplicavelmente, não se sabe o porquê do legislador do Conv. ICMS 109/18 também implantar tal exigência nas cobranças feitas no destino, eis que, **nesta corrente de pensamento**, o auto de infração lavrado no destino – nunca se exagera reprisar - será julgado improcedente.

3. Por fim, considerar o lançamento de ofício **procedente** para, em face do reconhecimento da existência da dívida, aplicar-se a remissão do crédito tributário e, conseqüentemente, extingui-lo por força do art. 156, IV do CTN.

Para tanto, seriam estes - em resumo – os argumentos:

3.1 No intuito de corrigir uma inconstitucionalidade, em face de benefícios fiscais concedidos sem o beneplácito do Confaz, adveio a LC 160/2017, que previu a remissão das dívidas cobradas neste sentido.

3.2 O Conv. ICMS 190/2017 veio dar funcionalidade à remissão, criando formalidades e procedimentos para que tal se operasse nos créditos tributários constituídos “ou não”.

3.3 Dentre tais formalidades, inclui-se a desistência das impugnações, defesas e recursos opostos no âmbito **administrativo**.

3.4 Numa primeira análise, tal desistência, por força do art. 122, IV, do RPAF-BA, causaria o encerramento do processo administrativo fiscal e remessa para a d. PGE aferir o controle da legalidade, decidindo motivadamente se inscreve ou não o crédito tributário em dívida ativa.

3.5 Todavia, o ato desistente não configura uma simples conformação à postulação fiscal, mas uma **condicionante** para que o sujeito ativo, ao considerar a cobrança devida, enfrentando o mérito da questão, decida por perdôá-la para, ato reflexo, extinguir o crédito tributário correspondente.

3.6 O comando contido no art. 5º da LC 160/2017 – replicado pela cláusula décima quinta do Conv. ICMS 190/2017 – precisa ser interpretado à luz das normas gerais de direito tributário (nomeadamente o art. 106, II do CTN), e dos princípios da segurança jurídica e da indisponibilidade do tributo, porquanto se mostra terminantemente proibido uma lei retroagir para alcançar obrigações **principais** nascidas de fatos geradores ocorridos anteriormente, consoante a melhor doutrina e jurisprudência.

3.7 Uma alternativa encontrada para dar **conformidade constitucional** ao comando do art. 5º da LC 160/2017 (repetido no Conv. ICMS 190/2017) será compreender o “afastamento das sanções” previstas no art. 8º da LC 24/75 como considerar correto o estorno dos créditos fiscais para em seguida aplicar a **extensão** dos efeitos remissórios para os lançamentos de ofício formalizados no destino, afastando-se assim a sua exigência e, conseqüentemente, a sua exequibilidade.

3.8 As impossibilidades quanto à restituição, compensação e uso extemporâneo de créditos fiscais surgem exatamente para pacificar as relações jurídicas, posto que, se a dívida estiver também perdoadada no destino, os contribuintes que já pagaram eventuais lançamentos neste sentido, não poderiam se valer de mecanismos de ressarcimento tais como: restituição, compensação ou uso intempestivo de créditos fiscais, em linha similar que trilha o STF quando modula os efeitos de uma inconstitucionalidade.

Preferimos ficar, neste voto, com a última alternativa.

Isto posto, divirjo no mérito do r. voto da Relatoria e julgo o auto de infração **procedente** para, em seguida, considerar o crédito tributário **remitido**, dentro da melhor interpretação que se procura dar aos comandos contidos nos arts. 1º, incisos I e II, 5º e 11 da LC 160/2017, e nas cláusulas primeira, sexta e oitava, § 1º, I e II, § 2º, II, nona, décima quinta e décima sexta, todas do Conv. ICMS 190/2017.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276473.0015/17-5**, lavrado contra a empresa **LOJAS SIMONETTI LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE