

A.I. Nº - 206912.0065/12-4  
AUTUADO - CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.  
AUTUANTE - VLADIMIR MIRANDA MORGADO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/11/2023

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0228-02/23-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO NA FORMA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75. O Estado da Bahia 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. Afastada a arguição de decadência. Infração insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.**

### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2014, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 81.901.711,59, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 08.03.02:** Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, para fatos geradores apurados em janeiro de 2009 a dezembro de 2013. ICMS exigido R\$ 73.187.724,18, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Cláusulas terceira, sexta, sétima e oitava do Convênio ICMS 132/92 para os fatos geradores entre janeiro de 2009 e março de 2012 e art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/com a Cláusulas terceira, sexta, sétima e oitava do Convênio ICMS 132/92 para os fatos geradores ocorridos entre abril de 2012 a dezembro de 2013.

**INFRAÇÃO 02 – 08.31.02:** Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, para fatos geradores apurados em maio de 2011 a dezembro de 2012 e abril a dezembro de 2013. ICMS exigido R\$ 8.714.087,41, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Cláusulas primeira a quarta do Protocolo ICMS 41/08 para os fatos geradores entre maio de 2011 a março de 2012 e art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/com Cláusulas primeira a quarta do Protocolo ICMS 41/08 para os fatos geradores de abril de 2012 a dezembro de 2013.

O autuante complementa informando que foi “*A falta de recolhimento decorreu da glosa de créditos fiscais suportados pela Bahia no cálculo da Substituição Tributária, usados indevidamente pelo fato de não ter havido o respectivo recolhimento do imposto da operação própria para o Estado de Goiás, haja vista o contribuinte usufruir de benefícios fiscais constantes em Termo de Acordo celebrado em Regime Especial (TARE nº 0162/04-GSF) que,*

*combinados uns com os outros, foram aproveitados para abaterem do valor devido pelo contribuinte, na proporção apontada nos Registros de Apuração do ICMS próprio, tudo na forma dos demonstrativos e documentos anexados à presente autuação, inclusive decisões administrativas no mesmo sentido proferidas pelos Estados de Minas Gerais e do Rio de Janeiro.*

*A concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS por parte de Estado-Membro, sem passar pelo crivo do CONFAZ, sobretudo quando concedidos em prejuízo de outra Unidade da Federação, violenta a Constituição Federal em vigor, designadamente o art. 155, § 2º, inc. XII, “g”, e o art. 1º, caput, parágrafo único, da Lei Complementar nº 24/75, além dos Acordos Interestaduais abaixo mencionados, autorizando a que se faça o procedimento previsto no art. 8º, incisos I e II, da mesma LC 24/75, alias conforme jurisprudência pacífica oriunda do STF, externada exemplificadamente nas decisões promulgadas no Rcl 15819 AgR/DF (DOU 01/07/2014), RE 637959 AgR/DF (DOU 11/03/2013), ADI 2345/SC (DOU 05/8/2011), ADI 3794/PR (DOU 01/08/2011), ADI 1247/PA (DOU 17/08/2011), ADI 3664/RJ (DOU 21/09/2011), ADI 3803/PR (DOU 21/09/2011), ADI 4152/SP (DOU 21/09/2011)”.*

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 307 a 326, primeira defesa e a segunda, fls. 388 a 416, iniciando pelo relato dos fatos e em seguida afirmando que o Fiscal equivocou-se ao lançar o crédito tributário porquanto: (I) parte dos créditos encontram-se extintos pela decadência; (II) foi violado o princípio da não-cumulatividade; (III) ocorreu afronta ao pacto federativo; (IV) se exige ICMS além do devido a este estado, desrespeitando a Resolução nº 22/89 do Senado Federal; (v) não observou que o TARE nº 162/04, benefício impugnado pelo Fisco, sequer consta no Decreto nº 14.213/2012; e (VI) a multa aplicada é ilegal, inconstitucional e desproporcional. Portanto, o Auto de Infração é insubsistente, devendo ser reconhecida sua nulidade, com o cancelamento da cobrança.

Aduz que os créditos tributários exigidos estão extintos pela decadência, nos termos do art. 156, inc. V, do Código Tributário Nacional, pelo fato de terem sido constituídos em lapso temporal superior a cinco anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Ressalta que a decadência tem a sua regra geral disciplinada no art. 173 do CTN, transcreve lição de Luciano Amaro, sobre a matéria e lembra que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, portanto, a constituição do crédito tributário ocorre com o pagamento, sob condição resolutória, ou em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, caso não haja manifestação da Autoridade Fiscal. Assim, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, cujo termo inicial para contagem deste prazo é a data da ocorrência do fato gerador.

Acrescenta que se o contribuinte apurou o *quantum* devido e adimpliu a obrigação tributária, situação se subsume à regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, regra que entende se aplicar ao presente caso, reproduzindo, como jurisprudência, ementas de julgados pelo STJ: REsp 784218/SP, AgRg no Ag 936.380/SC e EREsp 572603/PR, para afastar qualquer dúvida sobre a regra a ser aplicada para a contagem do prazo para constituição do crédito tributário.

Aponta que a Autoridade Fiscal exige crédito tributário relativo a períodos de apuração que se encerraram em junho de 2009, com vencimento em 09/07/2009, cuja ciência da autuada ocorreu em 18/07/2014, ou seja, quando já ultrapassados cinco anos da ocorrência do fato gerador, portanto, atingido pela decadência e a extinção dos créditos tributários.

Sob o tópico “DA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO GLOSADO E DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE”, salienta que foi glosado créditos decorrente de operação anterior que gozava de benefício fiscal concedido pelo estado de Goiás que não teria sido autorizado pela CONFAZ, em afronta a alínea “g”, inc. XII, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal e o *caput*, Parágrafo Único da Lei Complementar nº 24/75 e assim, fere o princípio da não-cumulatividade previsto no art. 155, § 2º da Constituição Federal.

Explana acerca da não-cumulatividade do ICMS e aduz que negar ao contribuinte o direito ao crédito fiscal destacado nas notas fiscais de entrada constitui um retrocesso, uma involução,

contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em uma afronta a Constituição, conforme lição transcrita de Souto Maior Borges.

Pondera, mesmo que o estado de destino entenda que o crédito concedido pelo estado de origem é ilegal sob a justificativa, usada na autuação, o imposto destacado na nota fiscal não pode ser desconsiderado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, porque não se admite que os estado da Federação declare a inconstitucionalidade de leis concessivas de benefícios fiscais de outros estados, por suposta violação a Constituição Federal ou até mesmo da citada Lei Complementar nº 24/75, ainda que o benefício fiscal tenha sido concedido em inobservância a alguma norma. Portanto, a concessão de benefícios fiscais não pode justificar a desconsideração ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Sugere, caso o estado da Bahia se opõe ao benefício fiscal concedido pelo estado de Goiás, que utilize os meios próprios de impugná-lo, mas não prejudique o contribuinte que efetivamente arcou com o ônus do tributo e, portanto, faz jus ao crédito.

Registra que o estado da Bahia com o propósito de enfrentar normas de outros entes federados concessivos de crédito e supostamente inconstitucionais, editou o Decreto nº 14.213/212 para vedar aproveitamento dos créditos e, assim, ao arrepio da Constituição se auto legitimou a revisar a validade de atos normativos de outros entes federados, sob os quais, não tem competência hierárquica.

Ensina que a via adequada para se insurgir contra norma inconstitucional é o Poder Judiciário. A edição de outra norma pelo Legislativo é medida ineficaz, pois a norma baiana tem hierarquia paritária à goiana, não a sobrepondo. Portanto, é uma medida arbitrária e inconstitucional que somente prejudica os contribuintes premidos em meio à guerra fiscal.

Afirma que a norma editada pelo estado de Goiás goza de presunção de validade e de constitucionalidade, sendo que retirar-lhes tal presunção, configura usurpar a competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme art. 102, inc. I, alínea “f” da Constituição Federal.

Conta que quando aderiu ao Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, concedido pelo estado de Goiás, através de ato vigente e eficaz, presumiu verdadeira a competência estadual para editar tal norma sobre o ICMS, portanto, com presunção de legitimidade.

Sobre o tema reproduz doutrina de Roque Carrazza, mesmo entendimento, que diz ser compartilhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 2.377.

Lembra que a presunção de constitucionalidade de leis é um postulado que assegura a interatividade das normas jurídicas e permite o funcionamento do ordenamento como um todo. Portanto, somente através de um procedimento judicial que provoque o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal é que a presunção de validade e a regra geral da plenitude do crédito poderiam ser afastadas.

Apona que a Constituição Federal considera todos os entes da Federação estão em posição de igualdade, o que impede a adoção de atos unilaterais de bloqueio ou neutralização da eficácia da legislação alheia, conforme *caput* do seu art. 18. Portanto, não existe competência unilateral para afastar legislação alheia, e assim, não pode a Fazenda da Bahia, por meio de seu Poder Legislativo e Executivo negar eficácia ao crédito de ICMS oriundo de operação interestadual, alegando vício na legislação do estado de Goiás.

Refere-se a doutrina de Marco Aurélio Greco, e aponta que a ação direta de inconstitucionalidade e a ação civil pública são as formas constitucionalmente válidas para o estado da Bahia impugnar incentivos fiscais concedidos por outros entes federados.

Noticia que a 7ª Câmara do Tribunal de Justiça de São Paulo em julgamento de apelação cível que trata de questão idêntica ao presente caso, afastou as restrições ao aproveitamento de créditos de ICMS previsto por norma infraconstitucional paulista, sob os argumentos de usurpação do

controle de constitucionalidade outorgado ao Supremo Tribunal Federal e de utilização de via imprópria para impugnação de legislação inconstitucional.

Complementa que o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado sobre benefícios fiscais em ações diretas de inconstitucionalidade, devidamente propostas pelo Governador do Estado que se sente afetado - ADI nº 2.439/MS. No caso de benefício fiscal concedido através de Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, como *in casu*, o STF já se manifestou no sentido de ser a Ação Civil Pública a via adequada, conforme trecho do voto transcrito.

Conclui que a medida adotada pelo estado da Bahia configura usurpação de competência do Supremo Tribunal Federal, visto que o controle de constitucionalidade das normas é de sua competência. Portanto a Corte Suprema reconheceu a repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário - RE nº 628075/RS, cujo trecho da decisão, segue reproduzida.

Finaliza, dizendo que a decisão acerca da validade de normas que concedem benefícios fiscais e, por consequência, da eficácia dos créditos concedidos, não é providência autônoma, visto que leis e atos normativos estaduais são protegidos pela presunção de constitucionalidade, que só pode ser afastada por pronunciamento específico do Poder Judiciário, no caso, do Supremo Tribunal Federal, sendo, portanto, ilegítima a glosa de créditos feita pelo Fisco da Bahia.

Acrescenta que a atitude do estado da Bahia também afronta o art. 155, § 2º, inc. IV da Constituição Federal e o art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 22/89, que define que, no caso de operações entre os estados de Goiás e da Bahia, a alíquota interestadual será de 12%, conforme reconhece o RICMS/BA. Dessa forma, a Bahia, ao desconsiderar parte do crédito relativo ao ICMS devido ao estado de Goiás na operação anterior, acabou por aplicar alíquota interestadual consideravelmente menor que 12%, em ato atentatório a sua própria legislação.

Demonstra, por meio de um exemplo, a interpretação que a fiscalização utilizou para exigir o ICMS e o erro que esta interpretação incorre utilizando o caso da nota fiscal nº 008.716, relacionada do presente Auto de Infração, e conclui que a autuada deveria ter recolhido ao estado da Bahia R\$ 7.984,23 e não R\$ 3.218,55. Fato que diz se repetir nas operações interestaduais com autopeças.

Argumenta que o Fisco ao desconsiderar o crédito relativo ao ICMS devido ao estado de Goiás na operação anterior, passa a se apropriar de um imposto que é em muito superior ao que lhe é devido. No exemplo, ao invés de se apropriar de R\$ 3.218,55, Bahia apropria-se de R\$ 7.984,23. Se o valor recolhido ao estado de Goiás for mesmo inferior ao devido, a diferença caberia ao Estado de Goiás e não a Bahia.

Sinaliza que tal comportamento resulta em duas consequências: o enriquecimento ilícito da Bahia, que se apropria de ICMS maior que o devido e a afronta ao princípio da neutralidade do ICMS, pois faz com que a carga tributária seja suportada pelo empresário e atua contra sua própria legislação que acolhe a Resolução do Senado que considera aplicável às operações entre Goiás e Bahia a alíquota de 12%.

Adverte que o benefício fiscal desconsiderado no presente caso, TARE nº 0162-04 GSF de 23/09/2004 não está relacionado no Anexo Único do citado decreto, portanto, o Fisco não pode glosar os créditos, tendo em vista que a própria legislação baiana reconhece que a glosa do crédito só se justifica quanto à norma autorizativa do crédito constar no referido Anexo Único.

Conclui que dessa forma não é possível a glosa dos créditos advindos de benefícios fiscais supostamente indevidos quando estes sequer foram inseridos no Anexo Único do Decreto nº 14.213/2012, conforme disposto no seu art.1º.

Acusa o estado da Bahia de buscar unilateralmente a exigência de créditos de forma indevida, sob a justificativa equivocada, de que a disciplina do ICMS no estado de Goiás não foi aprovada pelo CONFAZ, de adotar um posicionamento contraditório concede benefícios como o BAHIAPLAST, benefício fiscal também não autorizado pela CONFAZ.

Informa que sobre esse benefício fiscal, o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, proferiu julgamento que corrobora com os argumentos aduzidos, conforme ementa transcrita e os Tribunais Superiores têm-se orientado no sentido do repudiar atos unilaterais dos estados em defesa de supostos benefícios fiscais ilegais, reforçando a competência do STF, como a decisão na Ação Cautelar nº 2611-MG, que conferiu efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pelo contribuinte contra acórdão em que se discute a desconsideração por outro Estado do crédito de ICMS concedido pelo estado de Goiás na operação anterior e transcreve ementas de outros julgados pelo STJ: REsp: 1125188 MT 2009/0034293-3, RMS: 31714 MT 2010/0044507-3, assim como pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia - Agravo de Instrumento nº 0005217-58.2013.8.05.0000. Agravo de Instrumento.

Finaliza, que considerando as disposições legais, a jurisprudência e as novas disposições do Convênio CONFAZ nº 70/14, do qual a Bahia é signatária, afirma que a defesa se alinha ao entendimento que vem sendo acolhido pelo Poder Judiciário, motivo pelo qual o lançamento não merece prosperar.

Ao abordar o caráter confiscatório da multa proposta, transcreve o art. 150, inc. IV da Constituição Federal e destaca que no *caput* do artigo dispõe que a Administração Tributária deverá respeitar não só os princípios insculpidos no seu bojo, como também as garantias asseguradas ao contribuinte existentes nas demais disposições da Carta Magna.

Salienta que a valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência fiscal, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal, conforme doutrina de Paulo César Baria de Castilho.

Informa que os Tribunais têm reduzido a multa flagrantemente confiscatória a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco, consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal - RE 55.906/SP.

Por fim faz um resumo dos argumentos aduzidos e requer que seja reconhecida a procedência integral dos argumentos da defesa, para que seja anulado o Auto de Infração, com o cancelamento da cobrança e declarada a improcedência dos lançamentos, seja pela decadência dos créditos tributários exigidos e/ou por não ter sido configurada qualquer infração às disposições legais e regulamentares aplicáveis.

Subsidiariamente pede que seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta, por ser medida da mais pura e cristalina justiça fiscal.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos e a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência, visando a comprovação das alegações efetuadas, sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 458 a 517, onde após expor as “*Considerações iniciais importantíssimas*”, ao tratar da arguição de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2009, transcreve o art. 150, § 4º do CTN e afirmou que a arguição, se fosse pertinente, não atingiria os fatos geradores ocorridos após julho de 2009, assim como todo o período de 2009 não seria atingido.

Frisa que o citado dispositivo se refere ao ato de homologar e não de lançar, atividades distintas a serem desempenhadas pelo Poder Público, e salvo se houver má-fé do contribuinte, tem o Fisco cinco anos, contados do fato gerador, para conferir se o pagamento foi efetuado acertadamente ou não contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 173, inc. I do CTN.

Reproduz ementas de julgados do STJ - REsp 973189-MG e AgRg no Ag de Instrumento 756159-RS.

Fala acerca do princípio federativo consagrado na Constituição, com destaque para o art. 25, que concede autonomia legislativa aos membros da Federação para fazerem valer suas prerrogativas

de auto-organização e auto governo, inclusive no campo tributário, o Código Tributário Nacional permite ao ente estipular uma outra contagem dos prazos decadenciais e que no caso da Bahia, há um outro prazo, aplicando-se a ressalva no § 4º do art. 150 do CTN, de modo que caem por terra todos os esforços da autuada em demonstrar que o lapso decadencial se computa a partir da ocorrência de cada fato gerador e não do exercício seguinte.

Quanto a alegação de glosa indevida: direito ao crédito fiscal do ICMS, a ser abatido do cálculo do imposto sob o regime da substituição tributária, aduz que o estado de Goiás supostamente não estaria praticando nenhum procedimento vedado na Lei Complementar nº 24/75, contudo, há dispositivo expresso, proibindo a adoção unilateral de benefícios fiscais nas suas diversas modalidades, sem passar pelo crivo do CONFAZ.

Transcreve os artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 24/75, e destaca que o legislador é claro ao estipular as consequências para o Estado-membro que desrespeitar tais comandos, a teor do estipulado no art. 8º, da citada lei.

Relata que unilateralmente o estado de Goiás resolveu criar benefício fiscal que repercute na conta gráfica de ICMS na forma de créditos presumidos a serem diminuídos dos débitos fiscais e o montante do imposto a recolher, procedimento que classifica como ilegal pois subtrai recolhimentos a serem efetuados por substituição tributária à Bahia nas operações interestaduais, vez que os débitos fiscais relacionados àquelas vendas, que serviram de créditos fiscais no cálculo do ICMS-ST, foram fictícios, fantasiosos e anulados por incentivos fiscais irregulares, portanto, não se tornaram devidos porque jamais seriam pagos face o favor fiscal irregular.

Lembra que a desobediência do contribuinte atingiu dispositivo contido em lei nacional. O art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 aponta que os benefícios fiscais no campo do ICMS deverão estar previstos em Convênios celebrados pelos Estados-membros, determinação contrariada pelo estado de Goiás, ao resolver criar um favor fiscal que seria aproveitado diretamente no Livro de Apuração do ICMS, transformando débitos fiscais consignados em notas fiscais de vendas para a Bahia em elementos aritméticos de ficção.

Acrescenta que o parágrafo único do art. 1º da lei complementar prevê que qualquer benefício fiscal ou financeiro-fiscal que resulte em diminuição ou extinção direta ou indireta do débito do contribuinte só pode ser concebido via Convênio e ressalta que tais proibições trazem efeitos claros se porventura forem desrespeitadas.

Explica que a Auditoria tendo constatado existir um favor fiscal criado abusivamente pelo estado de Goiás e considerou ineficazes os créditos fiscais usados no cálculo do ICMS-ST, exatamente a outra face dos débitos fiscais anulados dentro do mesmo mês pelo citado favor fiscal, portanto, a glosa significou a exigibilidade de imposto não pago pela autuada.

Diz que o incentivo fiscal nasceu de uma compensação feita pela empresa face os investimentos na fábrica em território goiano, contudo, assevera que importa analisar é que compensatório ou não, o incentivo criado foi de caráter fiscal, implantado à revelia da Lei Complementar nº 24/75 e do CONFAZ.

Defende que os débitos fiscais derivados das operações próprias consignados nas notas fiscais que não correspondem à realidade, não podem ser considerados devidos porque imediatamente estornados, face o uso de incentivo fiscal irregular, alegar desrespeito ao princípio da não-cumulatividade só faz reforçar o procedimento adotado pelo Fisco, pois imposto cobrado corresponde a imposto devido que difere de imposto recolhido, aliás como o próprio contribuinte assevera em suas duas defesas.

Adverte 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, assim como nada garante que aquele montante registrado em nota fiscal seja desfeito através de outros procedimentos, sobretudo em se tratando de empresa do porte da autuada.

Aponta que no RE 78.589/74, estabeleceu o entendimento de que o uso do crédito fiscal não pode estar condicionado ao pagamento do imposto por parte do fornecedor da mercadoria, embora a própria defesa tenha pronunciamento recente que anuncia uma revisão deste raciocínio.

Afirma que 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.

Defende que não pode o estado da Bahia sofrer a repercussão de um crédito fiscal inexistente, a afetar as divisas no cômputo do ICMS-ST e a interferir na sua economia interna, pois uma fábrica instalada em solo baiano não poderá oferecer preços similares ao do seu concorrente que desfruta de favores fiscais concedidos em desacordo com as normas circunscritas em lei complementar de âmbito nacional.

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

Destaca que a questão principal não é saber se o imposto é devido, mas se um débito pode ser imediatamente anulado por um crédito presumido 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.

Quanto ao argumento de que o benefício fiscal foi criado pelo estado de Goiás e só lá deverá surtir efeitos jurídicos, trata-se de um equívoco, vez que ao criar unilateralmente um incentivo fiscal desconforme com os requisitos da Lei Complementar nº 24/75, o governo goiano passou a transferir para outras unidades federativas créditos fiscais fantasiosos.

Ensina que nas operações interestaduais submetidas à tributação antecipada, abate-se do ICMS devido ao estado de destino o crédito fiscal originado da operação própria. Se este for agregado em excesso, interfere no imposto a ser recolhido em favor do estado de destino.

Defende a não procedência da afirmativa de que pelo art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 o tributo lançado pertence a Goiás, pois o débito verdadeiro que incide na operação própria se transformará em crédito fiscal a ser deduzido do cálculo do ICMS-ST. A diferença, portanto, caberá ao estado de destino e não ao estado de origem. Foi exatamente este critério que se empregou na autuação, pois do contrário se estaria obrigando a Bahia a suportar um ônus que inexistiu na operação própria, na operação antecedente.

Anota que o dispositivo legal citado é claro ao estatuir que o desrespeito aos critérios da lei complementar suscitará a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor das mercadorias, não importa se a operação é interna ou interestadual, se sujeita ao regime da substituição tributária ou não.

Assim agiu o Fisco em relação às vendas destinadas para a Bahia, quando desconsiderou para abatimento do ICMS-ST os créditos decorrentes de débitos nulificados por favores fiscais não legitimados pela lei complementar de âmbito nacional.

Diz que a autuada comete equívoco em sustentar sua defesa com base no julgado do STF proferido na ADIn 3312, porque o estado da Bahia não é parte naquele processo. Porém, mesmo que figurasse como parte, a questão ali discutida não abrange necessariamente o que se debate no presente lançamento.

Ao tratar dos meios adequados para impugnar incentivos fiscais lembra que o lançamento investigou a correta maneira de se proceder ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e de se abater neste cálculo apenas os créditos fiscais legítimos e desconsiderar aqueles resultantes de benefícios fiscais ilegais.

Afirma não questionar a validade de decreto do estado da Bahia, não levantado no presente lançamento, tampouco se trata de saber se o TARE 0162/04 está ou não em decreto baiano, conforme sustenta a defesa, até porque os benefícios ali elencados são meramente exemplificativos.

Conclui não ter serventia a referência à ADIn 2440/08, já que o objeto deste não é o foco da discussão, no caso o STF deu conotações de repercussão geral à discussão de favores concedidos à revelia das exigências impostas na Lei Complementar nº 24/75, fazendo suspender um pronunciamento definitivo em todas as ações judiciais que versem sobre o mesmo assunto.

Ressalta não ser possível a presunção de legitimidade de benefício concedido pelo estado de Goiás, vez que tal incentivo já nasceria ilegítimo, posto contrariar a Lei Complementar nº 24/75.

Quanto julgado na ADIn 2377, no sentido de que as inconstitucionalidades não se compensam, atesta ser inaplicável no presente caso.

Em relação a decisão do TJ de São Paulo, também não serve de paradigma para esta lide, pois não há questionamento quanto a alíquota aplicável na operação interestadual oriunda de Goiás.

Em referência a decisão o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, afirma que a decisão se mostra imprestável para o deslinde da presente questão porque não se deseja ver ilegal ato normativo de outro estado, pois o que se fez foi refazer o cálculo do ICMS-ST abstraindo das contas os créditos fiscais resultantes de débitos anulados por favores fiscais irregulares, sem declarar ilegal este ou aquele dispositivo.

Ao tratar do julgamento da ADIn 2611/2010, admite que a questão envolve situação similar: de iniciativa do fisco mineiro, cuja decisão ajuda na procedência da autuação, porque, conquanto concedida em caráter liminar, reitera a atitude do Fisco em efetuar o lançamento de tributos antes de serem atingidos pela decadência.

Registra que a defesa traz duas decisões do STJ: REsp 1125188/10 e RMS 31714/11. Ambos não se aplicam ao caso. A primeira, pelas razões já expostas e a segunda porque a presente ação fiscal não inibiu o creditamento pelo fato do débito fiscal não ter sido pago, mas porque ele sequer se mostrou devido.

Em relação ao acórdão do Tribunal de Justiça da Bahia no Agravo de Instrumento 0005217-58.2013.8.05.0000, sinaliza que a decisão se mostra inaplicável ao caso porque o Judiciário baiano apenas percebeu que o suposto benefício fiscal criado por Minas Gerais não se aplicaria em operações interestaduais e, portanto, contribuinte nenhum situado em outro estado poderia usufruir dele.

Quanto aos questionamentos da metodologia de cálculo do estorno utilizado na autuação, frisa que a infração existiu, conforme demonstrado, pois houve transferência de créditos fiscais fictícios em virtude de serem a face oposta de débitos fiscais de pronto nulificados por favores unilaterais criados ilegalmente por Goiás.

Assevera que o montante levantado se mostra líquido e certo, uma vez que o estorno partiu dos débitos fiscais registrados nas notas fiscais de vendas para a Bahia, seguiu percentuais claramente estipulados em demonstrativo que corresponderam ao montante irregularmente favorecido pelo governo de Goiás. Os valores de glosa encontrados estão apontados nas planilhas discriminativas, mês a mês, nota a nota, condensados em subtotais nestas próprias planilhas e repetidos no demonstrativo de débito do Auto de Infração. Enfim, não há que se perquirir da certeza e liquidez do *quantum debeatur*.

Explana que o mecanismo da não-cumulatividade foi observado no cálculo, pois assim se calculou o ICMS-ST, abatendo-se a título de crédito os débitos das operações próprias e não o eventual saldo devedor obtido, como se procedeu à glosa deste crédito a maior: retirando-se do seu cálculo a contrapartida percentual do débito irregularmente favorecida pelo governo goiano.

Repisa que a glosa recaiu sobre o débito ilegalmente incentivado pelo governo goiano que acabou se transformando em crédito indevido para a Bahia, que contaminou o cálculo do ICMS-ST.

Afirma que a metodologia considerou no cálculo da glosa os valores lançados no RAICMS, sendo retirada a parcela concedida a título de favores fiscais ilegais, que causou impacto no percentual variável a cada período de apuração, conforme exemplos que apresenta e pondera, acaso se entenda que esta não é a melhor metodologia que se indique os critérios a serem adotados e a auditoria tomará as providências necessárias para reapresentar a metodologia renovada.

Quanto a arguição de multa confiscatória e desproporcional lembra que a previsão de multas está nos artigos 136 e 137 do CTN e o montante de 60% previsto no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Nas considerações finais o autuante ressalta que a questão que mais dá apoio ao presente lançamento diz respeito a repercussão geral declarada pelo STF por ocasião do julgamento do RE 628075/2011.

Salienta, conforme § 1º do art. 543-B do CPC, o aceite da repercussão geral traz como efeito processual imediato a paralisação de todas as contendas judiciais que versem sobre o mesmo tema. Anota que a decretação da repercussão geral ocorreu em 2011, a partir dessa data nenhum processo tratando do mesmo assunto pode chegar a seu termo final enquanto a análise da citada repercussão não tenha sido concluída.

Diz que esse ponto definirá o destino do presente lançamento. Contudo, não pode o estado da Bahia ficar cerceado no seu direito de lançar o tributo enquanto não se tiver um pronunciamento definitivo sobre a questão, sendo a correta atitude em efetuar o lançamento e, confirmada a infração, providenciar-se a inscrição do crédito tributário na dívida ativa para, a partir da análise das implicações processuais advindas com a repercussão geral, tomar-se as medidas pertinentes.

Conclui, afirmando a subsistência do presente Auto de Infração nos moldes apreciados, por ser de direito e justiça.

Em 28/04/2015, a 5ª JF, fl. 521 a 523, decidiu converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que o autuante anexasse aos autos, cópia do inteiro teor da decisão do STF que acolheu a preliminar de repercussão geral, suspendendo as ações judiciais que tratam de benefícios concedidos à revelia das disposições da Lei Complementar nº 24/75, avaliando os efeitos que poderão advir ao pronunciamento final da Suprema Corte.

O autuante apresentou informações complementares, fls. 526 e 527, onde anexou cópia de inteiro teor da decisão do STF do julgamento do RE 628.075/RS, fls. 528 a 539, e quanto aos efeitos, lembra o que dispõe a lei que regula a repercussão geral – Lei nº 11.418/2006.

Conclui restar claro que a decretação da repercussão geral não tem o condão de paralisar o rito administrativo, até porque o sobrestamento se dá na esfera judicial e não na esfera administrativa, ou seja não impede que o crédito da Fazenda Pública seja lançado e julgado nas instâncias administrativas, podendo, se julgado definitivamente procedente, ser inscrito em Dívida Ativa e executado judicialmente.

Entende que a discussão desta lide merece seguir seus trâmites normalmente e sugere que a autuada seja cientificada do conteúdo destas informações e da decisão do STF, ora anexada.

Reitera todas as informações fiscais produzidas e sugere que o Auto de Infração deve ser julgado procedente, por ser de direito e justiça.

Em 27/11/2015, fls. 545 a 547, os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiram converter o processo em diligência à Procuradoria Geral do Estado - PGE, para emissão de Parecer acerca das questões jurídicas abordadas, considerando a relevância e a repercussão dos julgados exarados pelos tribunais superiores acerca das questões que se encontram também em debate nos presentes

autos e que a PGE se debruce também acerca das decisões judiciais e administrativas reproduzidas às fls. 406 a 412.

Complementa seu pedido para que no parecer, a PGE analise as questões suscitadas pela defesa em relação à decadência parcial dos créditos reclamados e enfrente as questões atinentes aos efeitos da repercussão geral declarada no RE, fls. 528 a 535.

Às fls. 557 a 562 o Parecer Jurídico de lavra do i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, no qual, após delinear o quanto requerido pela 5ª JJF, traz todo arcabouço legal que circunda o questionamento, de forma a melhor esclarecer o opinativo. Assim trata da Lei Complementar nº 160/2017, do Convênio ICMS 190/2017, do Decreto nº 14.213/2012, já revogado pelo Decreto nº 18.219/2018.

No seu parecer, o i. Procurador assim se posicionou:

*“...de fato, após a edição da Lei Complementar 160/17, buscou-se uma regularização em todo País dos benefícios fiscais concedidos ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75 e, igualmente, do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, ou seja, incentivos concedidos pelos Estados sem suporte num Convênio Interestadual.*

*Assim, objetivando diminuir a guerra fiscal entre os Estados, o Legislador Complementar tracejou plexo normativo no sentido de convalidar os benefícios assentados sem base legal.*

*Entretanto, no próprio texto da Lei Complementar fixou como pressuposto para concessão da autorização de convalidação, aprovação pelo CONFAZ no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, por intermédio Convenio Interestadual, a contar da data de publicação desta.*

*Assim, dentro do prazo de 180 dias restou autorizada pelo CONFAZ, por conduto do Convênio 190/17, o quanto disposto na Lei Complementar 160/07.*

*Entretanto, restaram fixados alguns requisitos para reinstituição do benefício, vejamos:*

*(...)*

*Deflui daí, portanto, que a convalidação dos benefícios fiscais, com a consequente remissão de créditos tributários já constituídos, dependia de que o ato normativo correspondente fosse inserido, pelo Estado concedente, em relação publicada em Diário Oficial.*

*No caso em epigrafe, extrai-se que o Estado da Bahia, por intermédio do Decreto nº 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.*

*Portanto, resta presente o requisito estabelecido pelo Convênio 190/17 para remissão de créditos devidamente constituídos, especificamente ato normativo publicado em Diário Oficial, no caso em apreço o Decreto nº 18.219/2017.*

*Todavia, o Convênio 190/17 estabeleceu que a eficácia da remissão ficasse condicionada à desistência: a) 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; b) de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo; c) pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada; d) efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios*

*fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.*

*Por fim, quadra apontar, consoante norma expressa do Convênio em epígrafe, fixou-se que 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, afastariam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroagindo à data original de concessão dos benefícios fiscais, vedando-se, contudo, à restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo pelo sujeito passivo.*

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

*Assim sendo, faz-se necessário que sejam colacionados aos autos tal prova, documento este necessário e indispensável para concreção da remissão, com amparo na Lei Complementar nº 160/17 e Convênio CONFAZ 190/17 e, por conseguinte, resposta aos questionamentos ora enfrentados”.*

Pede que se encaminhe os autos à DAT Metro para que seja oficiada à Secretaria do CONFAZ para que sejam colacionadas as informações requeridas.

Às fls. 565 a 607, foram anexados aos autos as seguintes cópias: Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 0162/04-GSF celebrado entre a Secretaria da Fazenda de Goiás e a empresa Caoa Montadora de Veículos S.A.; Lei do Estado da Bahia nº 14.033 de 19/12/2018; Certificado de Registro de Depósito – SE/CONFAZ nº 3/2018 comprovando o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação foi publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás por meio do Decreto nº 9.193/2018, cópia também anexada, onde consta a relação dos normativos depositados, inclusive a Lei nº 16.671 no item 17, que dispõe sobre a concessão de incentivo fiscal destinado a implantação ou ampliação de empreendimento industrial de veículo automotor no Estado de Goiás, fl. 580.

Em seguida foi emitido novo parecer pelo mesmo Procurador, fls. 609 a 612, nos seguintes termos:

*“Pois bem, de fato, os Estados e o Distrito Federal foram autorizados pela LC nº 160/2017 e Convênio ICMS nº 190/2017, conferir eficácia extraordinária a normas concessivas de benefícios fiscais originalmente inválidas, pela ausência de lastro convenial.*

*Contudo, conforme exposto no parecer de fls. 557/561, para convalidação do benefício, o Convênio nº 190/2017 estabeleceu condicionantes, dentre elas a exigência de que o Estado de origem das mercadorias tenha inserido, em relação publicada em seu respectivo Diário Oficial, o ato normativo concessivo do benefício fiscal que se pretende convalidar. Confira-se:*

*Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão. Para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:*

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

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

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

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

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

*Neste sentido, foi deferida diligência ao autuante para que verificasse o preenchimento deste condicionante, o que foi feito às fls. 580 dos autos.*

*Assim, preenchida a condição acima exposta, impõe-se o reconhecimento da legalidade do crédito fiscal utilizado pelo contribuinte por conduta da Lei nº 16.671, do Estado de Goiás e, por conseguinte, a improcedência do lançamento de ofício, após a renúncia expressa do sujeito passivo a quaisquer impugnações administrativas ou judiciais, responsabilizando-se pelas custas e demais despesas processuais, assim como, renuncia à cobrança de eventuais honorários de sucumbência, conforme a cláusula oitava, parágrafo segundo, do Convênio ICMS nº 190/2017.*

*Válida a transcrição:*

*§ 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.*

*Em face do expendido, encaminhe-se o presente expediente à 5ª JJF para que proceda intimação do contribuinte para manifestar aceitação da condicionante prevista na cláusula oitava, parágrafo segundo, do Convênio ICMS nº 190/2017, devendo comprovar a desistência de qualquer ação judicial eventualmente em curso, com renúncia ao direito sobre que se funda, quitação das custas e demais despesas processuais e renúncia aos honorários de sucumbência por seu advogado, ou, contrariamente, declarar, sob as penas da lei, a inexistência de ação judicial em curso relacionada com o crédito tributário”.*

*Em 29/08/2022, foi determinada pelos membros da 5ª JJF nova diligência à INFAZ de origem, desta vez para cumprir a determinação a PGE, que foi cumprida conforme intimação, fl. 616, que em resposta, a autuada, através de seus advogados, se manifestou às fls. 618 a 620, onde, expressamente declarou:*

*“Nesta linha, em cumprimento estrito ao quanto determinado neste processo administrativo e vinculado aos atos administrativos nele emanados para viabilizar a remissão/anistia integral dos lançamentos tributários em objeto deste feito, a Requerente desiste da Defesa administrativa*

*outrora apresentada, renuncia o direito sob o qual ela se funda e declara a inexistência de qualquer contencioso judicial vinculado ao presente crédito tributário, sem prejuízo de assumir quaisquer custos, despesas inerentes e, desde já, desiste de honorários de sucumbência devidos por este Estado da Bahia nos casos vinculados ao feito”.*

Em seguida requer seja o presente feito remetido ao Órgão competente para que seja formalizada a remissão/anistia da integralidade do crédito tributário (principal, multas e juros) aqui tratado, com a sua extinção definitiva, nos termos do art. 156, incisos IV e IX do Código Tributário Nacional.

Os autos mais uma vez retornam a INFAZ de origem no cumprimento de mais uma diligência determinada pela 5ª JJF, para que fosse dada ciência ao órgão de fiscalização, através de Auditor Fiscal estranho ao feito, do inteiro teor da manifestação defensiva, fls. 618 a 620, considerando que o autuante está impedido de fazê-lo por exercer atualmente atividade de julgador neste CONSEF, não podendo, portanto, praticar quaisquer atos de competência exclusiva da fiscalização.

Encaminhados a Auditor Fiscal estranho ao feito da IFEP Comércio, este prestou a informação, fl. 629, quando declarou entender que a manifestação da autuada, fl. 618 a 620, atende expressamente aos requisitos previstos na cláusula oitava, § 2º do Convênio ICMS 190/17, conforme exigido no DESPACHO PROFIS-NCA, fls. 609 a 612.

O processo foi redistribuído a este relator em 16/05/2023 em razão do relator inicial encontrar-se afastado das atividades do CONSEF.

É o relatório.

#### **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de duas infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnadas.

A autuada é contribuinte do ICMS, estabelecido no município de Anápolis/GO, inscrito no Cadastro Estadual da Bahia na condição de SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO, conforme previsão no art. 2º, inc. III do RICMS/2012 tendo em vista atuar na atividade econômica principal de fabricação de automóveis, camionetas e utilitários, efetua remessas de mercadorias **(a)** sujeitas ao regime de substituição tributária para contribuintes estabelecidos neste Estado, observado o disposto em convênios e protocolos dos quais a Bahia seja signatária; e **(b)** destinadas a consumidor final localizado neste Estado, não contribuinte do imposto.

O termo de início de fiscalização foi lavrado pelo autuante em 14/05/2014, fl. 11 e encaminhado ao contribuinte através dos Correios juntamente com a intimação para apresentação de livros e documentos, recebidos em 03/06/2014, fls. 12 a 17.

A intimação para que o contribuinte quitasse o débito ou apresentasse defesa administrativa nos termos do RPAF/99, foi encaminhada via Correios, fl. 305, oportunidade que recebeu os demonstrativos analíticos e sintéticos, que sustentam as infrações, cujas cópias impressas estão apensadas aos autos às fls. 184 a 300 e gravados em arquivo eletrônico no CD, fl. 301.

A defesa protestou inicialmente pelo “*reconhecimento de sua nulidade, inclusive quanto à capitulação e à modalidade*”, o qual rejeito, tendo em vista que as infrações estão perfeitamente capituladas com a indicação precisa e objetiva dos normativos legais tidos como infringidos e quanto à modalidade, não vislumbro qualquer desconformidade com as normas pertinentes ao lançamento de ofício.

Ademais, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível se determinar com certeza a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, assim como as multas sugeridas e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Em preliminar prejudicial de mérito, a defesa arguiu decadência do crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos em junho de 2009, tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 18/07/2014, ou seja, quando já ultrapassados cinco anos da ocorrência do fato gerador.

A infração exige o estorno de crédito fiscal apropriado, tido como irregular frente a legislação vigente.

Sobre a matéria este órgão julgador tem há algum tempo consolidado o entendimento em conformidade com o Incidente de Uniformização emitido pela Procuradoria Fiscal - nº PGE 2016.194710-0, através do Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016, de 22/11/2016, nos seguintes termos: *“Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.”* Ficando ressalvado o caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando se aplicaria a regra do art. 173, inc. I do CTN.

De outra forma, a contagem do prazo decadencial ocorreria do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, segundo o citado Incidente de Uniformização quando: *“a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o valor efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”*.

Considerando o teor da Súmula do CONSEF nº 12: *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.”* e que efetivamente a autuada foi cientificada da lavratura do Auto de Infração em 18/07/2014, esta é a data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial.

No caso em análise o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, escriturou as operações ou prestações tributáveis, apurou o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, porém, se apropriando de crédito sabidamente indevido o que equivale a omitir a realização de operação ou prestação tributada.

Assim sendo, cabe aplicar a regra prevista no art. 173, inc. I do CTN, que segundo o citado Incidente de Uniformização conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, para os fatos apurados a partir de janeiro de 2009, a Fazenda Pública poderia constituir o crédito tributário até 31/12/2014.

Afastada a arguição de decadência.

A autuação resultou da auditoria realizada nas operações de remessas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, para o estado da Bahia oriundas da fábrica da empresa Caoa Montadora de Veículos Ltda. sediada no município de Anápolis, estado de Goiás, que no período fiscalizado gozava de benefícios fiscais autorizados mediante assinatura de Termo de Acordo em Regime Especial - TARE nº 0162/04-GSF com suporte na Lei nº 16.671, de 23 de julho de 2009, que dispõe sobre a concessão de incentivo fiscal destinado à implantação ou ampliação de empreendimento industrial de veículo automotor no Estado de Goiás.

A citada lei goiana foi editada no contexto conhecido como “guerra fiscal”, travada entre os membros da Federação na disputa praticada com a implementação de ações concorrenciais e não cooperativas no que diz respeito à gestão de suas políticas públicas, de modo a favorecer empresas interessadas em investir ou transferir investimentos para seus territórios, concedendo benefícios fiscais, financeiros e de infraestrutura.

Os incentivos fiscais concedidos foram o principal ingrediente dessas disputas, que em muitos casos permearam afrontas à Constituição Federal, pois, tais benesses recaíram sempre sobre concessões com vistas a diminuir a incidência do principal imposto estadual, o ICMS, que devido ao princípio da não-cumulatividade, sempre impactavam em outras unidades da Federação, que segundo alguns doutrinadores feriu o pacto federativo.

A concessão de incentivos fiscais visava sempre a obtenção de contrapartida que impulsionasse o desenvolvimento econômico e social da unidade concedente, o que em muitos casos não acontecia, gerando prejuízos para os entes federativos envolvidos nas operações mercantis decorrentes desses empreendimentos, principalmente ao erário do ente federativo tributante.

Tal concorrência acabou beneficiando o chamado capital privado, sobretudo, os grandes conglomerados econômicos, que sempre conseguiam se beneficiar muito além do simples incentivo fiscal.

Como resultado conhecido, sabe-se que a concorrência foi mais favorável aos estados economicamente mais fortes, contudo, ao longo do tempo a corrida resultou numa ação deletéria na perspectiva da Federação.

A concessão dos incentivos fiscais se transformou em meras renúncias, sem contrapartidas efetivas, uma vez que prevaleceu a perspectiva empresarial que considera primordial a obtenção de lucro e dividendos.

A concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios de ICMS dependem de prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma disciplinada em lei complementar, por força do art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da Constituição Federal, sendo matéria regulada pela Lei Complementar nº 24/1975, que exige aprovação unânime dos representantes de todas as unidades federadas, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, para a concessão de benefícios de ICMS; e de 4/5 deles para a sua revogação. Ressalvam-se, apenas, os benefícios concedidos “às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas”, conforme previsto no art. 15 da citada lei.

Inobstante a objetividade de clareza da legislação nacional, esta foi ignorada pelos entes federativos, fato que levou a generalização das tais concessões de benefícios de ICMS pelas unidades federadas sem prévia autorização do CONFAZ. Assim, os créditos fiscais advindos de operações de vendas de mercadorias procedentes de empresas que gozavam de benefícios fiscais poderiam ser estornados, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, *verbis*:

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

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

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

Com base nesse dispositivo os estados destinatários das mercadorias, percebendo a concessão irregular de benefícios fiscais pelo estado de origem, resolveram, unilateralmente, glosar os créditos do contribuinte e exigir a diferença do imposto reduzido em razão do incentivo fiscal.

Assim como outros estados, a Bahia editou uma norma para legitimar a glosa desses créditos publicando em 23/11/2012 o Decreto nº 14.213/2012, atualmente revogado pelo Decreto nº 18.219/2018, dispondo sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de

mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

Foi exatamente nesse contexto que o Fisco baiano passou a desconsiderar os créditos fiscais apropriados por empresas sediadas no território baiano que adquiriam mercadorias de outras unidades da Federação que gozavam de algum benefício fiscal, concedidos à revelia do CONFAZ e consequentemente foram lavrados Autos de Infração com exigência de complemento de ICMS-ST em razão da glosa de parte do imposto relativo à operação própria do substituto, correspondente ao benefício fiscal por este usufruído.

A doutrina e as decisões tomadas pelos Tribunais Superiores passaram a sinalizar que os estados destinatários extrapolaram suas competências ao invadir as normas do estado de origem das mercadorias, que concedeu ilegalmente o benefício fiscal, uma vez que a cobrança da diferença do imposto competiria a estes, sendo que tal atitude também se constituiu em violação ao princípio da segurança jurídica, pois não pode a Lei Complementar nº 24/75, violar um preceito Constitucional.

Instado a decidir quanto a constitucionalidade acerca das legislações estaduais limitadoras do crédito fiscal, o Supremo Tribunal Federal decidiu, sempre reconhecendo a inconstitucionalidade desses normativos estaduais como é o caso da ADI 3.796, que por maioria, considerou inconstitucional a Lei nº 15.054/2006 do Paraná, que dispunha sobre a administração tributária do ICMS e concedia benefícios tributários a empresas industriais paranaenses por meio do Programa de Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social – PRODEPAR e também por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade de parte de lei paranaense que previa a concessão de benefícios fiscais para importações realizadas pelos portos e aeroportos de Paranaguá e Antonina no Paraná.

No entendimento da Suprema Corte, parte dos dispositivos questionados na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 4481, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, são inconstitucionais, uma vez que constituem concessão de benefício sem a celebração de convênio.

A ministra Carmen Lúcia, do STF, deu provimento ao agravo ARE 669.013 e, na sequência, ao próprio recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo, por meio da Procuradoria Geral do Estado, nos autos de ação ordinária ajuizada por empresa do segmento frigorífico, reconhecendo a inconstitucionalidade de benefícios fiscais/financeiros concedidos unilateralmente pelo Estado de Goiás.

Assim, em 07 de agosto de 2017, foi aprovada a Lei Complementar nº 160, que permitiu mediante convênio, que 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 inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, estipulando em seu art. 1º:

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

Consequentemente, foi celebrado o Convênio ICMS 190/2017 que estabeleceu os procedimentos e prazos que as unidades federadas devem observar para remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com os citados dispositivos constitucionais, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

A Cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, assim prevê:

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

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

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

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

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

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

Em observância ao prazo estabelecido no inc. I da Cláusula terceira do citado convênio, tal como fez o estado da Bahia em relação aos seus atos normativos vigentes, por meio do Decreto nº 18.270/2018, os demais estados publicaram, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos citados no Anexo Único do Decreto nº 14.213/2012, visando à remissão dos eventuais créditos tributários existentes.

A Secretaria Executiva do CONFAZ, publicou em 09 de agosto de 2018, o Despacho 102, com vistas a regular a forma e o procedimento de entrega da reinstituição dos benefícios fiscais, previsto nas cláusulas sétima e nona do Convênio ICMS 190/17.

No caso em análise, foi solicitado a Procuradoria Geral do Estado – PGE a emissão de parecer jurídico acerca da questão discutida. Assim, no parecer emitido, o i. Procurador, após transcrever os requisitos para reinstituição do benefício, afirmou que:

*“Deflui daí, portanto, que a convalidação dos benefícios fiscais, com a consequente remissão de créditos tributários já constituídos, dependia de que o ato normativo correspondente fosse inserido, pelo Estado concedente, em relação publicada em Diário Oficial.*

*No caso em epigrafe, extrai-se que o Estado da Bahia, por intermédio do Decreto nº 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.*

*Portanto, resta presente o requisito estabelecido pelo Convênio 190/17 para remissão de créditos devidamente constituídos, especificamente ato normativo publicado em Diário Oficial, no caso em apreço o Decreto nº 18.219/2017”.*

Em seguida, alerta que se faz necessário que sejam colacionados aos autos a prova certificando o registro e o depósito na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inc. I do caput da cláusula segunda, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

Recomendação que resultou na conversão do processo em diligência à INFAZ de origem, que cumprida, às fls. 565 a 607, foram anexados cópias do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 0162/04-GSF celebrado entre a Secretaria da Fazenda de Goiás e a empresa Caca Montadora de Veículos S.A.; Lei do estado da Bahia nº 14.033 de 19/12/2018; Certificado de Registro de Depósito – SE/CONFAZ nº 3/2018 comprovando o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação foi publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás por meio do Decreto nº 9.193/2018, cópia também anexada onde consta a relação dos normativos depositados, inclusive a Lei nº 16.671 no item 17, que dispõe sobre a concessão de incentivo fiscal destinado a implantação ou ampliação de empreendimento industrial de veículo automotor no Estado de Goiás, fl. 580.

Assim foi emitido novo parecer pelo mesmo Procurador, fls. 609 a 612, no qual firmou o seguinte entendimento:

*“Pois bem, de fato, os Estados e o Distrito Federal foram autorizados pela LC nº 160/2017 e Convênio ICMS nº 190/2017, conferir eficácia extraordinária a normas concessivas de benefícios fiscais originalmente inválidas, pela ausência de lastro convencional.*

*(...)*

*Assim, preenchida a condição acima exposta, impõe-se o reconhecimento da legalidade do crédito fiscal utilizado pelo contribuinte por conduta da Lei nº 16.671, do Estado de Goiás e, por conseguinte, a improcedência do lançamento de ofício, após a renúncia expressa do sujeito passivo a quaisquer impugnações administrativas ou judiciais, responsabilizando-se pelas custas e demais despesas processuais, assim como, renuncia à cobrança de eventuais honorários de sucumbência, conforme a cláusula oitava, parágrafo segundo, do Convênio ICMS nº 190/2017.*

No mesmo despacho o i. Procurador orientou que a 5ª JJF intimasse a autuada para manifestar a aceitação da condicionante prevista na Cláusula oitava, § 2º, do Convênio ICMS 190/2017, devendo comprovar a desistência de qualquer ação judicial eventualmente em curso, com renúncia ao direito sobre que se funda, quitação das custas e demais despesas processuais e renúncia aos honorários de sucumbência por seu advogado, ou, contrariamente, declarar, sob as penas da lei, a inexistência de ação judicial em curso relacionada com o crédito tributário.

Tal orientação resultou em nova diligência à INFAZ de origem, cumprida conforme intimação, fl. 616, que em resposta, a autuada, através de seus advogados, se manifestou às fls. 618 a 620, onde, expressamente declarou:

*“Nesta linha, em cumprimento estrito ao quanto determinado neste processo administrativo e vinculado aos atos administrativos nele emanados para viabilizar a remissão/anistia integral dos lançamentos tributários em objeto deste feito, a Requerente desiste da Defesa administrativa outrora apresentada, renuncia o direito sob o qual ela se funda e declara a inexistência de qualquer contencioso judicial vinculado ao presente crédito tributário, sem prejuízo de assumir quaisquer custos, despesas inerentes e, desde já, desiste de honorários de sucumbência devidos por este Estado da Bahia nos casos vinculados ao feito”.*

Foi dada ciência ao órgão de fiscalização, através de Auditor Fiscal estranho ao feito, do inteiro teor da manifestação defensiva, que prestou a informação, fl. 629, declarando entender que a manifestação da autuada, fl. 618 a 620, atende expressamente aos requisitos previstos na cláusula oitava, § 2º do Convênio ICMS nº 190/17, conforme exigido no DESPACHO PROFIS-NCA, fls. 609 a 612.

O entendimento vigente deste CONSEF, em relação à matéria ora apreciada é pacífico, podendo mencionar decisões como os Acórdãos JJF nº 0160-02/18 e nº 0103-01/18.

Logo, diante de tais posicionamentos, que demonstram inexistir qualquer discussão a respeito no âmbito do Órgão de julgamento administrativo, a decisão está atrelada ao mero cumprimento do Convênio ICMS 190/2017.

Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206912.0065/12-4**, lavrado contra **CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para tomar ciência do presente julgamento.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR