

PROCESSO	- A. I. N° 206912.0065/12-4
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0228-02/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 23/05/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0172-12/24-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO NA FORMA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR N° 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 insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 2ª JJF N° 0228-02/23-VD, que julgou improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2014, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$ 81.901.811,59, em decorrência de 02(duas) infrações descritas a seguir:

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 o 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, 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 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 20/11/2023 (fls. 637/655) e decidiu pela improcedência do presente lançamento, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“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, encriturou as operações ou prestações tributáveis, apurou o montante do imposto devido, mas efetuou 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 apuradas 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 concorrentes 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 epígrafe, 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 INFRAZ 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 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.

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 convenial.

(...)

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, renúncia 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 INFRAZ 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.

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 2ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, "a" do RPAF/99.

É o relatório.

VOTO

Observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão JJF Nº 0228-02/23-VD) desonerou o sujeito passivo, julgando o Auto de Infração nº 206912.0065/12-4, em tela, totalmente Improcedente, cujo o crédito tributário constituido perfazia o montante de R\$ 81.901.711,59, por 02 (duas) infrações imputadas, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Trata-se, então, de Recurso de Ofício contra a Decisão de Piso proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em 20/11/2023, através do Acórdão de nº 0228-02/23-VD, que julgou, por unanimidade, Improcedente o Auto de Infração nº 206912.0065/12-4, lavrado em 30/06/2014, resultante de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP COMÉRCIO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 503685/14, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$ 81.901.711,59, decorrente de 02 (duas) imputações de irregularidade, cuja conduta foi descrita como:

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.

Vê-se que 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 goiana 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.

Como destacado na decisão de piso, 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 concorrenenciais 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, então, 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.

Têm-se, portanto, como destacado na decisão de piso, 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.

Observa-se do voto condutor da Primeira Instância, que acompanho na sua inteireza, 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, *in 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 neste Estado, que adquiriam mercadorias de outras unidades da Federação, onde 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. É o caso da constituição do presente lançamento fiscal, ora em análise.

Como destacado na decisão de piso, instado a decidir quanto a constitucionalidade acerca das legislações estaduais limitadoras do crédito fiscal, o Supremo Tribunal Federal decidiu reconhecendo a inconstitucionalidade desses normativos estaduais de benefícios fiscais.

Exemplo disso, é o destaque do voto condutor da decisão de piso, ora em análise: “*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.*”

Assim, como posto na decisão de piso, 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 nos termos abaixo:

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.*

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

A Cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, trouxe a seguinte redação, conforme destaque na decisão de piso:

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.

Assim, destacou a decisão de piso, 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, como destacado no voto condutor, 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, vê-se a informação de que 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 epígrafe, 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, o Relator Julgador, de forma assertiva, na decisão de piso, alertou que se fazia necessário que fossem 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, do Convênio ICMS 190/2017, inclusive os correspondentes atos normativos, que deviam ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

Daí é que se resultou, em sede de primeira instância, na conversão do presente processo em diligência à INFRAZ 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 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, vê-se o destaque no voto condutor decisão de piso, ora em análise, que 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 convenial."

(...)

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, renúncia à cobrança de eventuais honorários de sucumbência, conforme a cláusula oitava, parágrafo segundo, do Convênio ICMS no 190/2017.

Neste contexto, vê-se, da decisão de piso, a infração de que, no despacho, o i. Procurador orientou que a 2^a 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, destaca o i. Relator Julgador da decisão de piso, ora em análise, resultou em nova diligência à INFRAZ 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, então, 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 190/17, conforme exigido no DESPACHO PROFIS-NCA, fls. 609 a 612.

Vê-se, por fim, na decisão de piso, de que o entendimento deste CONSEF, em relação à matéria apreciada, é pacífico sua regularidade, após o cumprimento de todos os cuidados tomados, pelo Relator Julgador, em sede de instrução do presente PAF, a exemplo de outras decisões como os Acórdãos JJs nºs 0160-02/18 e 0103-01/18, onde se demonstram inexistir qualquer discussão a respeito, no âmbito deste órgão de julgamento administrativo, decisão está atrelada ao mero cumprimento do Convênio ICMS 190/2017.

Portanto, não merece qualquer reparo a Decisão da 2^a Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão 2^a JJF nº 0228-02/23-VD, estando provado a regularidade das operações desenvolvidas, objeto da autuação, ora em análise, onde o Estado da Bahia revogou o Decreto nº 14.213/2012, 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, sendo julgado improcedente, por unanimidade, o Auto de Infração em tela.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206912.0065/12-4**, lavrado contra **CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS