

**PROCESSO** - A. I. N° 142554.00005/10-6  
**RECORRENTE** - ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0148-01/11  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 29/02/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0041-11/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ARTIGO 1º DO DECRETO N°. 7.378/98. O autuado é estabelecimento equiparado a industrial e atende, em princípio, aos requisitos do Decreto nº 7.378/98 para fruição do crédito presumido. Contudo, na condição de beneficiário do diferimento nas operações de saídas de aços planos com destino à Ford Motor Company Ltda., previsto no artigo 12 da Lei nº 7.537/99, que instituiu o Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO, mantém o crédito fiscal destacado no documento fiscal de aquisição, não havendo que se falar em fruição do benefício previsto no Decreto nº 7.378/98, haja vista que este tem sua finalidade alcançada já com o diferimento acima referido. Infração subsistente. **b)** LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. O recorrente elidiu a autuação ao comprovar, desde a impugnação inicial, que efetuou o estorno do crédito lançado em duplicidade antes do início da ação fiscal, argumento acatado pelos autuantes. A infração foi julgada insubstancial pela Primeira Instância, portanto, despiciendo o requerimento para o cancelamento da multa. Indeferido o pedido de realização de diligência em relação à infração 1. Não apreciado o pedido de cancelamento ou redução da multa, haja vista que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a competência é da Câmara Superior deste CONSEF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte a presente autuação, por meio da qual foram atribuídas ao sujeito passivo duas irregularidades distintas, as quais são objeto da presente irresignação:

INFRAÇÃO 1 – Utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, nos meses de março, abril, junho e dezembro de 2008 e junho, julho, setembro a dezembro de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$24.191.808,22, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade, no mês de junho de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$8.532,97, acrescido da multa de 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal, em sua Decisão referente à infração 1, salientou, inicialmente, que:

1. o fato de constar, no lançamento de ofício, na coluna “Alíquota” o percentual de “8%” e na coluna “Base de Cálculo”, o valor “0,00” referente à data de ocorrência de 31/03/2008, poderia ser objeto de argüição de cerceamento do direito de defesa e do contraditório por parte do contribuinte, o que não ocorreu;
2. entretanto, os valores apontados nas colunas “Imposto a Pagar” e “Valor Histórico” do Auto de Infração são os mesmos escriturados nos livros fiscais do autuado no período objeto da autuação, o que significa dizer que os autuantes simplesmente trouxeram para o Auto de Infração os valores considerados como crédito fiscal utilizado indevidamente, lançados na escrita fiscal do sujeito passivo.

Esclareceu o órgão julgador que os registros acima referidos são decorrentes do Sistema de Emissão do Auto de Infração – SEAI, que, a partir dos valores escriturados nos livros fiscais do contribuinte e lançados nas colunas “Imposto a Pagar” e “Valor Histórico”, efetuou os cálculos automaticamente na forma já mencionada e concluiu que, apesar das falhas acima relatadas, não houve prejuízo para a defesa do contribuinte, “*haja vista que este litigando de boa-fé nada arguiu nesse sentido em sua peça impugnatória, assim como quando do exercício do seu direito de sustentação oral na sessão de julgamento*”.

Rechaçou a alegação defensiva, de que as multas indicadas violavam os princípios jurídicos e constitucionais, uma vez que estão previstas na Lei nº 7.014/96. Quanto ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, observou que se trata de matéria afeita à competência da Câmara Superior deste CONSEF.

No mérito concernente à infração 1, o órgão julgador de primeiro grau dirimiu a lide administrativa com a seguinte fundamentação:

“(…)

*Feito o registro acima passo ao exame da acusação fiscal concernente à infração 01.*

*Estabelece o Decreto nº 7.378/98, “in verbis”:*

*“Art. 1º O estabelecimento industrial consumidor de aços planos poderá utilizar crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas das matérias primas classificadas nas seguintes posições da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado (NCM-SH) e conforme os percentuais constantes do Anexo Único deste Decreto.*

*Parágrafo único. O crédito presumido de que trata este artigo fica limitado ao valor correspondente ao serviço de transporte:*

*I - da usina produtora até o estabelecimento industrial;*

*II - da usina produtora até o estabelecimento comercial;*

*III - do estabelecimento comercial até o estabelecimento industrial, devendo, neste caso, constar do corpo da nota fiscal que documentar a saída com destino à industria o valor do serviço de transporte ocorrido nas operações anteriores, ou seja, da usina até o estabelecimento.*

*Art. 2º As disposições do artigo antecedente também se aplicam ao estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação do IPI, que tenha recebido os produtos diretamente da usina produtora ou de outro estabelecimento da mesma empresa ou de empresa interdependente, situados em outra unidade federativa.”*

*A leitura das disposições do Decreto acima reproduzido permite concluir que este cuida da concessão de crédito presumido do valor correspondente ao serviço de transporte, ao estabelecimento industrial consumidor de aços planos, alcançando, também, o estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação do IPI, que tenha recebido os produtos diretamente da usina produtora ou de outro estabelecimento da mesma empresa ou de empresa interdependente, situados em outra unidade federativa.*

*Conforme consignado pelo próprio impugnante o crédito presumido de que cuida o Decreto nº 7.378/08 tem suas origens históricas no Convênio ICMS 94/93, que passou a autorizar o Estado do Rio Grande do Sul a conceder crédito presumido às indústrias consumidoras de aços planos, limitados ao valor correspondente ao serviço de transporte, sendo sua finalidade de desonerasar as empresas situadas no Estado da Bahia de todo o custo do transporte das matérias-primas, de modo a incentivar a industrialização local.*

*Vale acrescentar ao registro feito pelo defendente que o tratamento especial dado pelo referido Decreto tem o intuito basicamente de assegurar o desenvolvimento e competitividade comercial das empresas beneficiárias, mediante a manutenção do custo final do produto comercializado no Estado da Bahia. Ou seja, caso não fosse concedido o crédito fiscal presumido na forma do Decreto nº 7.378/98, haveria um grande prejuízo para o*

segmento industrial e atacadista da Bahia, considerando que não apenas o Estado do Rio Grande do Sul mas, também, outros Estados como Paraná, Santa Catarina e Pernambuco, concederam o mesmo benefício fiscal para os estabelecimentos consumidores de aço plano localizados em seus territórios.

Apesar de o impugnante argumentar que se trata de um estabelecimento equiparado a industrial, razão pela qual faz jus ao benefício fiscal, constato que os autuantes esclarecem que em momento algum desconheceram a condição de estabelecimento equiparado, seja em razão de ser filial de indústria produtora de laminados e aços planos, seja até mesmo como “sistematizado do complexo FORD, condição que lhe garante tal equiparação por uma ficção jurídica nos termos da Lei nº 7.537/99.” Em verdade, dizem que a exigência fiscal decorre do fato de o autuado não preencher os requisitos fundamentais para gozo do benefício, que é ser consumidor das chapas de aços laminados, condição indispensável para que possa gozar do benefício fiscal do crédito presumido do ICMS, conforme estabelecido pelo Decreto nº 7.378/98.

No respeitante a esse ponto da lide, entendo que o autuado na condição de sistematizado do complexo FORD, dada a especificidade do referido sistema, assume a condição de consumidor das chapas de aços laminados, haja vista que estas são consideradas insumos destinados à fabricação, a exemplo, do que ocorre com as matérias-primas, os produtos intermediários, materiais de embalagem, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, pneumáticos e acessórios, cujas operações de saídas realizadas pelos fornecedores com destino a empresas beneficiárias principais do PROAUTO, ocorrem com diferimento do lançamento do imposto.

O que constato é que o autuado na condição de sistematizado Ford, ou seja, fornecedor de insumos para a montadora, ao receber mercadorias oriundas da Região Sul com a alíquota de 7%, se credita do valor do imposto destacado no documento fiscal e, posteriormente, realiza a operação de saída com diferimento do lançamento do ICMS, conforme previsto no art. 12 da Lei nº 7.537/99, que institui o Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO, abaixo reproduzido:

**“Art. 12. O lançamento do ICMS incidente nas sucessivas operações internas e nas decorrentes de importação, com as mercadorias arroladas no § 1º, com destino final a estabelecimentos fabricantes de veículos automotores, beneficiários principais do PROAUTO, fica diferido para o momento das saídas dos produtos por eles promovidas.”**

Ocorre que o autuado ao realizar as operações de saídas com diferimento do lançamento do ICMS, acumula o crédito fiscal decorrente das entradas em razão de não ter saídas tributadas normalmente, ou seja, apenas realiza operações de saídas com destino ao complexo Ford.

Nessa situação, não vejo como o contribuinte possa acumular outro benefício, no caso, o crédito fiscal presumido previsto no Decreto nº 7.378/98, haja vista que, conforme dito pelo próprio impugnante, a finalidade do benefício é desonerar as empresas situadas no Estado da Bahia de todo o custo do transporte das matérias-primas, de modo a incentivar a industrialização local, sendo esta a finalidade do crédito fiscal presumido.

Ora, sendo como é fornecedor exclusivo da Ford, portanto, realizando operações de saídas amparadas com o diferimento do ICMS, é certo que não há que se falar em fruição do benefício previsto no Decreto nº 7.378/98, haja vista que este tem sua finalidade já alcançada com o diferimento previsto pelo art. 12 da Lei nº 7.537/99.

Dessa forma, corrobora inteiramente com o entendimento manifestado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, através do Parecer nº 6100/2008, especialmente quando diz que:

**“Nesse contexto, indispensável salientar que a aplicabilidade do benefício previsto no Dec. nº 7.378/98 apenas se justifica quando a saída promovida pelo estabelecimento beneficiário - seja ele industrial ou equiparado a industrial - é alcançada pela tributação do imposto estadual, não se aplicando, por conseguinte, às saídas amparadas pelo diferimento e, sob esse aspecto, com a tributação postergada para uma fase posterior. Com efeito, inexistindo tributação na operação de saída efetuada pelo estabelecimento, não se justificaria a preocupação do legislador em reduzir o preço do produto através da concessão de um crédito presumido que anule o custo correspondente ao frete, e possibilite ao beneficiário a formação de um preço final mais competitivo.”**

Temos, portanto, que a aplicação do benefício previsto no Dec. nº 7.378/98 está necessariamente associada ao lançamento do imposto gerado na relação comercial firmada entre o beneficiário e o destinatário do produto, o que afasta sua aplicabilidade na situação ora sob análise, em que as saídas efetuadas pela Consulente, com destino à Ford Company, estão amparadas pelo benefício do diferimento do ICMS previsto no PROAUTO. Com efeito, ao atuar na qualidade de sistematizado de empresa fabricante de veículo automotor, fornecendo peças exclusivamente para uso no referido processo industrial, a Consulente deve necessariamente observar o tratamento tributário específico previsto no Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia - PROAUTO, o qual estabelece a aplicabilidade do benefício do diferimento do ICMS nas operações supracitadas, bem como o regime específico de transferência de créditos acumulados a ser efetuada entre a empresa sistematizada e a empresa fabricante (no caso, entre a Consulente e a Ford Motor), nos termos de Regime Especial concedido pela Administração Tributária Estadual para esse fim específico.

Diante do exposto, e considerando que não se aplicam às operações supracitadas outros benefícios não vinculados diretamente à Lei nº 7.537/99 (PROAUTO), aí incluído o benefício do crédito presumido previsto no Dec. nº 7.378/98, ressaltamos que a Consulente não faz jus à apropriação e/ou transferência do crédito fiscal de ICMS no montante de R\$ 17.638.011,95 (dezessete milhões, seiscentos e trinta e oito mil, onze reais e noventa e cinco centavos), devendo proceder ao estorno desse valor na sua escrita fiscal, face à inexistência de amparo legal que autorize a apropriação do crédito presumido previsto no Dec. nº 7.378/98.”

Observo que o total do crédito fiscal presumido objeto da autuação no valor de R\$ 24.191.808,22 até dezembro de 2009, tem em sua composição o valor de R\$ 17.986.937,06, decorrente da sucessão pelo autuado da empresa Vega do Sul S.A. sendo correta a exigência fiscal, haja vista que o sucessor assume os bens, direitos e obrigações do sucedido.

No que concerne à alegação do impugnante sobre a necessidade de recomposição da conta gráfica da empresa, inclusive realização de diligência nesse sentido, coaduno com o entendimento manifestado pelos autuantes de que não poderiam obrigar o autuado a estornar o crédito fiscal que entende como legítimo. É certo que o contribuinte teve a oportunidade desde a ciência da resposta dada pela Diretoria de Tributação à empresa sucedida Vega do Sul S.A., em 2008, de regularizar sua escrita fiscal realizando o estorno do crédito fiscal indevido, o que não fez.

Ademais, convém observar que já se encontra pacificado no âmbito deste CONSEF, o entendimento de que sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica.

Nesse sentido a Câmara Superior deste Conselho de Fazenda decidiu, conforme o Acórdão CS Nº 0039-21/09, cuja ementa reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

#### “CÂMARA SUPERIOR

#### ACÓRDÃO CS Nº 0039-21/09

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVÍDO. Decisão não unânime.”

Diante disto, com fulcro no art. 147, II, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência formulado pelo impugnante, a fim de que fosse feita a recomposição da conta gráfica.

A Junta de Julgamento Fiscal deliberou, ainda, pela improcedência da infração 2, observando que “assiste razão ao impugnante, haja vista que o crédito fiscal apropriado em duplicidade de fato foi estornado no mês de março de 2009, mediante o lançamento como outros débitos no livro RAICMS do valor de R\$ 8.532,97, em conformidade com o documento acostado à fl. 465 dos autos, sendo insubsistente esta infração”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário inicialmente apresentando um breve resumo da legislação, observando que “o art. 1º do Dec. nº 7.378/98 e o art. 117 do RICMS/BA concedem crédito fiscal presumido do valor correspondente ao serviço de transporte, ao estabelecimento industrial consumidor de aços planos e ao estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação do IPI, desde que esse último tenha recebido os produtos diretamente da usina produtora ou de outro estabelecimento da mesma empresa ou de empresa interdependente, situados em outra unidade federativa”.

Aduz que a própria Junta de Julgamento Fiscal reconheceu que seu estabelecimento preenche todos os requisitos citados, sendo equiparado a industrial nos termos da legislação do IPI, mais precisamente no artigo 11 do Regulamento do IPI, dado que comercializa Laminados Planos de Aço, conforme o documento 04 da impugnação – SINTEGRA e CNPJ e também os comprovantes de arrecadação de tributos federais e os livros Registro de Apuração do IPI juntados na inicial (doc. 05 da impugnação).

Diz que, apesar disso, o órgão julgador, de forma equivocada, decidiu manter a autuação por ter somado, “aos requisitos legais expressos no texto legal, um requisito “oculto”, qual seja, o de não realizar saídas diferidas”.

Argumenta que “na letra da lei não há qualquer vedação ao aproveitamento de créditos presumidos quando há posterior saída diferida, nem proibição de “acúmulo” (sic) do benefício do crédito fiscal presumido nas entradas e do diferimento nas saídas – diferimento que, vale dizer, não deve ser confundido com saída não-tributada”.

Transcreve o artigo 1º do Decreto nº 7.378/98 e o artigo 117 do RICMS/BA e sustenta que a “interpretação literal dos dispositivos acima conduz à reforma da Decisão recorrida, e decorre do que preceitua o art. 111 do CTN” que, nas palavras da doutrina, “também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei”.

Conclui que, como a empresa cumpre os requisitos legais expostos nos artigos 1º do Decreto nº 7.378/98 e 117 do RICMS/BA – como confessa o próprio julgador administrativo –, e como as saídas diferidas que realiza para a FORD não constam na legislação citada como óbice à utilização do crédito fiscal presumido em comento, deve o presente Recurso ser provido para reformar a Decisão recorrida com o consequente cancelamento da infração 1 da autuação.

Insiste no argumento de que diferimento não é isenção, portanto, jamais podem os créditos das operações anteriores ser estornados, tanto que os demais créditos não o são, pelo contrário, o Fisco Baiano expressamente autoriza a transferência de tais créditos à FORD Motor Company Brasil LTDA., como determina o sistema introduzido para esta empresa e, portanto, não existem razões jurídicas para a Decisão se sustentar.

Prossegue alegando que mantém no Estado da Bahia estabelecimento que adquire laminados planos de aço produzidos em sua matriz industrial, situada no Estado de Santa Catarina e dita operação encontra-se sob o amparo do Decreto Estadual nº 7.378/98, que permite a apropriação, pelo estabelecimento baiano, de créditos presumidos limitados ao valor do transporte das mercadorias. Acrescenta que, posteriormente, as mercadorias adquiridas são comercializadas para a montadora de veículos Ford Motor Company Brasil LTDA. e, em virtude de regime especial de diferimento instituído pelo Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO -, a adquirente recolhe o imposto que, em situação regular, ficaria a cargo da vendedora.

Diz, ainda, que, como se depreende da Decisão recorrida, entendeu a 1ª Junta de Julgamento Fiscal que a finalidade do crédito fiscal presumido é a de desonerar as empresas situadas no Estado da Bahia e, com isso, incentivar a industrialização local, e que tal finalidade já seria alcançada pelo benefício usufruído por seu estabelecimento, do diferimento nas saídas, razão pela qual não poderia acumular os dois benefícios fiscais. Argumenta, todavia, que “é precisamente em respeito às finalidades apontadas que deve ser mantido o crédito fiscal presumido apropriado pelo autuado. Isso porque, caso não seja mantido o crédito presumido, o autuado e seu cliente do setor automobilístico sofrerão o ônus dos custos do transporte de aço, já que o fato das saídas de aço do autuado para seu cliente gozarem de diferimento não tem qualquer significado ou impacto em relação ao citado ônus!”

Salienta que “não podem ser confundidos os institutos, primus porque não se trata de desoneração da carga tributária, mas transferência para momento posterior, secundus o procedimento não beneficia em nada o autuado, pelo contrário, somente traz o prejuízo do acúmulo dos saldos credores” e “não pode, assim, a empresa ser duplamente penalizada”.

Observa que, nos termos da Constituição Federal e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é a isenção ou a não incidência que implica a impossibilidade de crédito, e não o diferimento, que “apenas protrai os efeitos da incidência para momento posterior, a partir da realização de termo ou implemento de condição legal”.

Conclui que “resta claro o direito da empresa de aproveitar os créditos fiscais presumidos também como decorrência de uma interpretação teleológica dos dispositivos legais, sob pena de restarem amesquinhasadas as finalidades que decorrem do regime jurídico dos arts. 1º do Dec. N° 7.378/98 e 117 do RICMS/BA”.

Reitera o seu entendimento de que: (a) o crédito presumido concedido e ora discutido tem como objetivo INDENIZAR as empresas da Bahia pelo custo do frete até o território baiano, como forma

de aproximar as indústrias de base das instaladas na Bahia; (b) com diferimento ou sem diferimento, o custo do transporte é hoje arcado pelo recorrente e a autuação se constitui em clara infringência aos dispositivos acima transcritos, que lhe garantem o crédito presumido, mas também representa uma quebra de confiança na lei fiscal.

Na hipótese de assim não entender este Colegiado, o recorrente alega que, como o valor a pagar do ICMS depende sempre do cotejo dos créditos e débitos, apurando saldo devedor ou credor, o montante efetivamente devido deveria ser resultado de uma recomposição de sua conta gráfica por parte do Fisco, já que o ICMS só poderia ser devido se o estorno do crédito, supostamente indevido, gerasse tributo a pagar.

Requer, então, que os autos sejam convertidos em diligência para que o Fiscal proceda à recomposição da conta gráfica e reformule o crédito tributário em comento.

Ressalta, por fim, que o “*caso em comento não se enquadra nos precedentes da Câmara Superior, pois (a) no presente caso a empresa possui saldo credor; (b) com a determinação de não utilização do crédito presumido não haveria imposto a pagar aos cofres baianos, pois – como reforçado na Decisão recorrida – as saídas são diferidas; (c) como mencionado também na Decisão recorrida, o Estado da Bahia não autoriza a transferência deste saldo credor. PORTANTO, SE MANTIDO O PRESENTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O ESTADO COBRA O VALOR POR DUAS VEZES DA EMPRESA, POSTO QUE NÃO REALIZA O SALDO CREDOR E AINDA AUTUA O CRÉDITO PRESUMIDO COMO SE IMPOSTO DEVIDO FOSSE*”.

Pede o cancelamento da multa relativa à infração 1 por ausência de tipicidade, pois não ocorreu a infração apontada e porque ofende ao princípio da vedação ao confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, e o fato de estar prevista na legislação não é, como quis aduzir o Fisco em sua manifestação, suficiente para afastar a necessidade de seu cancelamento.

Requer também o cancelamento da multa referente à infração 2, porque já teria realizado denúncia espontânea do montante reclamado pelo fisco, como reconhecido na Decisão recorrida, haja vista não existir conduta ilícita a ensejar a penalidade.

Finalmente, solicita, alternativamente, a redução da multa para o patamar de 30% sobre o valor do tributo, em virtude do que comanda o artigo 108, inciso IV, do CTN, já que “*a multa não pode ser transformada em um instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos*”.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, afirma que o Estado da Bahia fincou normativamente requisitos para a fruição do benefício fiscal sob análise, quais sejam: a) a condição de industrial ou equiparado a industrial do beneficiário; b) matérias primas classificadas em determinada posição na NCM-SH; c) condição de consumidor de aços planos.

Considera que o autuado apesar de preencher alguns dos requisitos, não atendeu à condição de consumidor de aços planos, isto é, não utiliza os aços planos “*em algum processo de transformação*”.

Não bastasse isso, entende que é impossível a fruição concomitante do benefício do crédito presumido do Decreto nº 7.378/98 e o incentivo do diferimento previsto na norma do PROAUTO (Lei nº 7.537/99) “*sob pena do completo desvirtuamento da benesse do crédito presumido, em especial a desoneração das empresas situadas no Estado da Bahia*”.

Rejeita o pedido do recorrente para recomposição da conta gráfica do conta corrente fiscal, “*pois os lançamentos escriturais atinentes ao exercício do princípio da não-cumulatividade é ato privativo e unilateral do contribuinte, não sendo possível ao Fisco impor uma obrigação de fazer ao autuado, em face da natureza meramente declaratória das decisões do CONSEF*”.

Manifesta-se, ao final, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, a Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade declarou-se impedida, porquanto era Gerente de Consulta e Orientação Tributária da Diretoria de Tributação na época

em que foi formulada a consulta referida neste relatório e ratificou, juntamente com o Diretor do órgão, a resposta concedida pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (Parecer DITRI nº 6100/2008).

## VOTO

Inicialmente, registro que o Recurso Voluntário é dirigido basicamente à exigência contida na infração 1, que trata de lançamento do ICMS em razão da utilização indevida de créditos fiscais presumidos lançados pelo próprio sujeito passivo no livro Registro de Apuração do ICMS, muito embora, o contribuinte, “por medida de cautela”, tenha requerido o cancelamento ou a redução da penalidade relativa à infração 2, a qual foi julgada improcedente pela Junta de Julgamento Fiscal.

Vale registrar que somente no decorrer do processo administrativo fiscal é que ficou clara a razão pela qual os créditos fiscais estão sendo glosados pela fiscalização, já que consta no lançamento tributário apenas a seguinte imputação: “*utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS*”. Apesar dessa falha e dos erros na indicação da base de cálculo e da alíquota da peça vestibular, apontados na Decisão recorrida e atribuídos ao Sistema de Emissão Informatizada de Auto de Infração - SEAI, o sujeito passivo, em sua impugnação, descreveu os fatos e se defendeu plenamente, demonstrando ter conhecimento do que está sendo acusado e de não ter sido prejudicado em seu direito ao contraditório.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 469 a 475), fundamentaram a autuação afirmando o seguinte:

*“Com relação à Infração 01, apesar da impugnante alegar que faz jus ao crédito fiscal presumido, o entendimento desta fiscalização é o de que a mesma não se enquadra nos preceitos contidos no Dec. nº 7.378/98, uma vez que o crédito presumido somente poderá ser utilizado quando vinculado a aquisições por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial que seja consumidor de aços planos, conforme Art. 1º e Art. 2º do supracitado decreto.”*

(...)

*Equivoca-se completamente a impugnante ao sustentar o pretenso direito ao crédito presumido, com base no fato de ser estabelecimento equiparado a industrial. Em momento algum desconhecemos a sua condição de estabelecimento equiparado, seja em razão de ser filial de industria produtora de laminados e aços planos, seja até mesmo como sistemista do complexo FORD, condição que lhe garante tal equiparação por uma ficção jurídica nos termos da Lei nº 7.537/99. Não é disso que se trata. A exigência fiscal tem como fundamento, o fato de que a impugnante não preenche os requisitos fundamentais para tanto, que é ser consumidora das chapas de aços laminados que adquire, condição sine qua non para que possa gozar do benefício fiscal do crédito presumido do ICMS, tal como estabelecido pelo Dec. nº 7.378/98”. (grifos originais)*

Assim, verifica-se que os autuantes reconhecem a condição de estabelecimento equiparado a industrial do recorrente, entretanto, entendem que o benefício fiscal não lhe pode ser estendido, porque a empresa não é consumidora de aços planos.

Vejamos o que estabelece o mencionado Decreto Estadual nº 7.378/98:

**Art. 1º** - O estabelecimento industrial consumidor de aços planos poderá utilizar crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas das matérias primas classificadas nas seguintes posições da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado (NCM-SH) e conforme os percentuais constantes do Anexo Único deste Decreto.

(...)

**Art. 2º** - As disposições do artigo antecedente também se aplicam ao estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação do IPI, que tenha recebido os produtos diretamente da usina produtora ou de outro estabelecimento da mesma empresa ou de empresa interdependente, situados em outra unidade federativa.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIP), aprovado pelo Decreto Federal nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, vigente à época dos fatos geradores, prevê o seguinte:

**Art. 4º** Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

**I** - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

**II** - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

**III** - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

(...)

**Art. 8º** Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (**Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º**).

**Art. 9º** Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

**II**- os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

**III** - as filiais e demais estabelecimentos que exerçerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (**Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I**); (grifos não originais)

No presente processo administrativo fiscal não resta nenhuma dúvida de que o autuado reveste-se da condição de empresa equiparada a industrial, uma vez que recebe, de estabelecimento industrial do mesmo grupo localizado em Santa Catarina, os aços planos que, posteriormente, revende para a FORD Motor Company Brasil Ltda. O que se indaga é se os autuantes têm razão, ao exigir que o recorrente seja **consumidor** de aços planos para ter direito à utilização dos créditos presumidos inseridos no Decreto nº 7.378/98.

Ora, a simples leitura do citado Decreto demonstra que a interpretação dada pelos prepostos fiscais como um dos fundamentos para esta autuação não tem a mínima sustentação. O artigo 1º do Decreto nº 7.378/98 exige, para a fruição do crédito presumido, que o estabelecimento destinatário seja consumidor de aços planos apenas, e tão somente, se ele se revestir da condição de *industrial*.

Sendo o sujeito passivo um estabelecimento *comercial equiparado a industrial*, seria impossível haver o consumo dos aços planos, nos termos do artigo 9º do Regulamento do IPI acima transscrito, e eu não vislumbro de que maneira poderia uma empresa comercial *consumir* o produto que revende.

Assim, é óbvio que o artigo 2º do Decreto Estadual nº 7.378/98, ao prever que “As disposições do artigo antecedente também se aplicam ao estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação do IPI”, está se referindo apenas à possibilidade de extensão da fruição do benefício fiscal ao contribuinte equiparado a industrial, e não à aplicação da condição de consumidor de aços planos, porque isso estaria em desconformidade com o conceito trazido pelo Regulamento do IPI, como explanado anteriormente.

Concluo, portanto, que o recorrente atendeu às condições elencadas no multicitado Decreto nº 7.378/98, para fruição de crédito presumido sobre o valor das entradas de aços planos oriundos de filial ou matriz – estabelecimento industrial – até o limite do valor correspondente ao serviço de transporte, consoante a previsão do artigo 1º e seu parágrafo único, inciso II, c/c o artigo 2º, do referido Decreto, até porque houve o expresso reconhecimento, por parte da fiscalização, de sua condição de empresa equiparada a industrial.

Ultrapassado esse ponto, cabe-me examinar outra questão trazida pelos autuantes como base para a autuação: a de que o sujeito passivo (sucessor da empresa Vega do Sul S/A) não poderia manter os créditos fiscais porque, após consulta à Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda, teria recebido como resposta que o crédito presumido, ora em discussão, não poderia conviver com o benefício do diferimento no pagamento do ICMS previsto na Lei nº 7.537/99 (PROAUTO), já que se trata de um sistemista da FORD Motor Company Ltda.

A Lei nº 7.537/99 criou, no sistema tributário estadual, o Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia - PROAUTO, com a finalidade de estimular a implantação e o desenvolvimento de empreendimentos industriais desse setor, de relevante interesse para a economia do Estado. A partir da implantação do Programa, o Estado da Bahia se comprometeu a conceder incentivos fiscais e financiamento de capital às empresas fabricantes de veículos automotores, denominadas empresas beneficiárias principais, estendendo os benefícios fiscais “aos fornecedores das empresas fabricantes de veículos automotores, cuja atividade econômica seja correlata ou complementar, listados no Projeto do empreendimento e aprovados pelo Conselho Deliberativo do FUNDESE”.

A mencionada Lei dispõe da seguinte maneira, em relação aos incentivos fiscais:

**Art. 12** - *O lançamento do ICMS incidente nas sucessivas operações internas e nas decorrentes de importação, com as mercadorias arroladas no § 1º, com destino final a estabelecimentos fabricantes de veículos automotores, beneficiários principais do PROAUTO, fica diferido para o momento das saídas dos produtos por eles promovidas.*

**§ 1º** - *O diferimento previsto neste artigo aplica-se às operações com:*

**I** - *insumos em geral, destinados à fabricação de:*

- a)** *veículos automotores;*
- b)** *partes, peças e componentes automotivos.*

(...)

**§ 3º** - *Consideram-se insumos, para os efeitos do inciso I, do § 1º, deste artigo, as matérias-primas, os produtos intermediários, materiais de embalagem, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, pneumáticos e acessórios.*

Efetivamente, o Parecer DITRI nº 6100/2008, datado de 08/04/08, de cujo teor foi notificado o contribuinte em 20/04/08, expressou o posicionamento da Secretaria da Fazenda em relação à matéria, com o qual me alinho, de que “*a aplicabilidade do benefício previsto no Dec. nº 7.378/98 apenas se justifica quando a saída promovida pelo estabelecimento beneficiário - seja ele industrial ou equiparado a industrial - é alcançada pela tributação do imposto estadual, não se aplicando, por conseguinte, às saídas amparadas pelo diferimento e, sob esse aspecto, com a tributação postergada para uma fase posterior. Com efeito, inexistindo tributação na operação de saída efetuada pelo estabelecimento, não se justificaria a preocupação do legislador em reduzir o preço do produto através da concessão de um crédito presumido que anule o custo correspondente ao frete, e possibilite ao beneficiário a formação de um preço final mais competitivo*”.

Por último, devo enfrentar a questão referente à repercussão do uso dos créditos presumidos, objeto desta autuação, no recolhimento do ICMS em cada período de apuração no conta corrente fiscal do recorrente, uma vez que os fatos geradores foram apurados no período de março de 2008 a dezembro de 2009.

A esse respeito, observo que a Lei nº 7.014/96 foi alterada pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07, separando a sistemática de cobrança do imposto e da multa por descumprimento de obrigação principal ou acessória, por meio de lançamentos de ofício, quando decorrentes de utilização indevida de crédito fiscal.

A Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, dispõe da seguinte maneira:

**Art. 42.** *Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

**II** - *60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

(...)

**f)** *quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

(...)

**VII** - *60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal; (grifos não originais)

Assim, constatada a irregularidade, isto é, verificada a utilização indevida de crédito fiscal, o preposto fazendário deve verificar se tal creditamento:

1. importou em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo, nesta hipótese, lançar o imposto acrescido da multa por descumprimento de obrigação principal (60%);
2. ou não importou em falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do imposto - o agente fiscal deve, então, intimar a empresa para estornar o valor do crédito. Caso haja o estorno, deve ser aplicada a multa isolada de 60%, por descumprimento de obrigação acessória.

Todavia, se, após o prazo consignado na intimação o contribuinte não efetuar o estorno, deve ser lavrado Auto de Infração exigindo-se o ICMS acrescido da penalidade de 60%.

Pelo exame dos autos, constato que o autuado vem acumulando sistematicamente saldos credores de ICMS e, sendo assim, o uso dos créditos presumidos, considerados indevidos pela fiscalização, não trouxe como consequência a falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do tributo estadual. Estar-se-ia, então, diante da segunda hipótese acima elencada.

Ocorre que o contribuinte já havia sido notificado do teor da resposta oferecida pela Diretoria de Tributação à consulta formulada (Parecer nº 6100/2008), desde 20/04/08, tendo sido concedido o prazo de 20 (vinte) dias para que se adequasse ao entendimento manifestado, como a seguir transcrito:

*"Diante do exposto, e considerando que não se aplicam às operações supracitadas outros benefícios não vinculados diretamente à Lei nº 7.537/99 (PROAUTO), aí incluído o benefício do crédito presumido previsto no Dec. nº 7.378/98, ressaltamos que a Consulente não faz jus à apropriação e/ou transferência do crédito fiscal de ICMS no montante de R\$17.638.011,95 (dezessete milhões, seiscentos e trinta e oito mil, onze reais e noventa e cinco centavos), devendo proceder ao estorno desse valor na sua escrita fiscal, face à inexistência de amparo legal que autorize a apropriação do crédito presumido previsto no Dec. nº 7.378/98.*

*Ressalte-se, por fim, que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e efetuando o estorno do crédito indevidamente apropriado, bem como o pagamento do imposto eventualmente devido, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (Dec. nº 7.629/99)".*

Entretanto, até a lavratura do presente Auto de Infração, o recorrente, conforme salientado pelos autuantes, “além de não acatar o entendimento estabelecido na resposta prolatada no Parecer, ajustando-se à orientação recebida, inclusive efetuando o estorno do crédito fiscal indevidamente apropriado, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99), continuou adotando os mesmos procedimentos da sucedida, mantendo os referidos créditos na sua integralidade acumulados até aquele momento, bem como efetuando apropriações mensais, fato que resultou no acúmulo indevido de R\$ 24.191.808,22 até dezembro de 2009”.

Sendo assim, desatendida a orientação contida no Parecer DITRI nº 6100/2008, só restava à Fiscalização lavrar o Auto de Infração competente para cobrar o imposto estadual, acrescido da multa de 60%, consoante previsto no artigo 42, inciso II, alínea “f”, uma vez que somente o contribuinte pode escriturar seus livros fiscais, razão pela que rejeito o pedido contido na peça recursal, de conversão dos autos em diligência para que os autuantes procedam à recomposição da conta gráfica e reformulem o crédito tributário em comento.

Quanto ao requerimento do recorrente, de exclusão da multa, ou a sua redução para 30%, não pode ser acatado. Primeiro, porque a penalidade está prevista na legislação tributária baiana para a hipótese em tela (artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96 e artigo 102, da Lei nº 3.956/81-COTEB). Segundo, pois esta Câmara de Julgamento Fiscal não é competente para apreciar pedido de cancelamento ou redução de penalidades por descumprimento de obrigação principal, competência legalmente atribuída à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do artigo 169, § 1º, do RPAF/99 (com lastro no artigo 147, inciso III, alínea “d”, do COTEB).

O recorrente solicitou, por fim, o cancelamento da multa referente à infração 2, entretanto, esclareço que a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal foi no sentido de excluir o débito do lançamento de ofício, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de multa.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, homologando a Decisão recorrida, mas retificando a capitulação da penalidade por descumprimento de obrigação principal concernente à infração 1 para o artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

#### VOTO DIVERGENTE

Assim como a nobre Relatora, entendo superada a questão relativa ao preenchimento dos requisitos, por parte do sujeito passivo, para fruição do crédito presumido previsto no Decreto Estadual nº 7.378/98, uma vez que o seu art. 2º, claramente, estendeu o benefício aos industriais por equiparação, condição ostentada pelo recorrente.

Também concordo que não se pode exigir que o recorrente consuma as matérias-primas relacionadas no mencionado decreto, uma vez que o mesmo art. 2º estabelece, de modo expresso, que o benefício será conferido aos industriais por equiparação que tenham recebido os produtos diretamente da usina produtora e, assim sendo, não se pode exigir consumo de mercadoria recebida para comercialização.

O Decreto Estadual nº 7.378/98 traz, portanto, duas regras distintas: a primeira, aplicada aos estabelecimentos industriais consumidores de aços planos; e a segunda, aplicada aos industriais por equiparação, que dispensa a condição de consumidor de aços planos, exigindo apenas que os produtos tenham sido recebidos diretamente da usina produtora ou de outro estabelecimento da mesma empresa ou de empresa interdependente situados em outra unidade federativa. A situação do recorrente se enquadra nessa segunda regra e os requisitos foram indiscutivelmente atendidos.

A controvérsia instaurada na presente autuação - e ensejadora do presente voto - reside na possibilidade ou não de o crédito presumido do Decreto Estadual 7.378/98 conviver com o diferimento instituído pela Lei nº 7.537/99.

No particular, o voto da nobre Relatora encontra-se embasado no Parecer DITRI nº 6100/2008, datado de 08/04/08, segundo o qual: “*a aplicabilidade do benefício previsto no Dec. nº 7.378/98 apenas se justifica quando a saída promovida pelo estabelecimento beneficiário - seja ele industrial ou equiparado a industrial - é alcançada pela tributação do imposto estadual, não se aplicando, por conseguinte, às saídas amparadas pelo diferimento e, sob esse aspecto, com a tributação postergada para uma fase posterior. Com efeito, inexistindo tributação na operação de saída efetuada pelo estabelecimento, não se justificaria a preocupação do legislador em reduzir o preço do produto através da concessão de um crédito presumido que anule o custo correspondente ao frete, e possibilite ao beneficiário a formação de um preço final mais competitivo*”.

O Decreto Estadual nº 7.378/98, entretanto, não impede a utilização do crédito presumido quando as operações subsequentes forem amparadas por diferimento. Da mesma forma, a Lei Estadual nº 7.537/99, instituidora do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia - PROAUTO, não exige o estorno dos créditos da entradas, reais ou presumidos, como condição para aplicabilidade do diferimento previsto em seu art. 12.

Vale registrar que a Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, ao dispor sobre o princípio da não-cumulatividade, veda a utilização de créditos fiscais oriundos de produtos alcançados por regra de isenção ou de não-incidência, exigindo o estorno dos créditos, proporcional ou integral, nessas mesmas situações, consoante se pode observar da literalidade da norma constitucional:

*"Art. 155. (omissis)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;".

A Lei Complementar nº 87/96 traz regra de idêntico sentido, consoante se observa a seguir:

"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

...  
§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. ".

O diferimento, contudo, não é hipótese de isenção, muito menos de não-incidência. Trata-se, como cediço, de regra de substituição tributária - a chamada substituição tributária "pra trás" -, que transfere para um contribuinte localizado mais ao final da cadeia de circulação do bem a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido pelos contribuintes que o antecederam. Logo, ao diferimento não se aplica a regra constitucional e legal de estorno do crédito tributário.

É isso, aliás, que dimana da literalidade do art. 342, do RICMS vigente, *in verbis*:

Art. 342. A substituição tributária por diferimento diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou do bem, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação.

Sobre o tema, este Conselho de Fazenda já se manifestou, através de julgado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, parcialmente transscrito a seguir:

"Por derradeiro, com relação à infração 5 [Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram saídas com não incidência do imposto. Saída de mercadoria sem tributação para contribuinte com habilitação no Regime de Diferimento, sem fazer estorno do crédito escriturado, nos meses de julho, agosto e novembro de 2004; janeiro e setembro de 2005], tendo em vista que no diferimento o que existe, em verdade, é uma postergação do lançamento e pagamento do imposto, não há como confundir tal espécie com a hipótese de não-incidência do imposto.

Restou demonstrado nos fólios, mediante a Resolução colacionada à fl. 2077, que o destinatário das mercadorias estava habilitado ao Programa DESENVOLVE, pelo que estava sufragado o diferimento nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo para o momento em que ocorresse a desincorporação.

In casu, restou comprovado, através de diligência realizada em primeira instância, que não houve destaque do imposto nas notas fiscais objeto da autuação por exigência do próprio Regulamento do ICMS, conforme previsto no § 2º do art. 346, o que não significa que a operação tenha sido realizada com isenção ou não-incidência do imposto, especialmente porque, como corretamente observado no Acórdão recorrido "no diferimento a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente, é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação, conforme art. 342 do RICMS/97".

A diligência realizada pela ASTEC comprovou, ainda, que no que concerne à venda efetuada pelo autuado à Elekeiroz, a empresa compradora das mercadorias objeto da autuação fazia jus ao diferimento por conta de

*Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, razão pela qual o destinatário das mercadorias também estava habilitado ao mencionado regime.*

*Destarte, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado". (Acórdão 0301-12/10).*

Nas circunstâncias, por não ser o diferimento regra de isenção ou de não-incidência, o estorno do crédito presumido estabelecido pelo Decreto Estadual nº 7.378/98, com a devida licença, é exigência absolutamente inconstitucional e ilegal, criada pelos prepostos fiscais da Diretoria de Tributação e pelos autuantes sem qualquer embasamento, o que viola, frontalmente, o primado da legalidade estrita que deve nortear todas as relações jurídicas de direito tributário.

Ademais, a interpretação mais adequada dos benefícios fiscais é a comumente chamada de literal (art. 111, do CTN), segundo a qual fica o aplicador da norma impedido de subtrair ou acrescentar alcance à norma. Assim, não é dado à Administração Tributária impor o estorno do crédito presumido se essa medida não decorre do sistema constitucional tributário nem foi determinada pela legislação de regência do benefício fiscal. Essa conclusão deflui do entendimento já assente na jurisprudência pátria, que veda limitações indevidas a benefícios fiscais, aplicando-se ao caso em análise *mutatis mutandis*:

**"TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI N. 10.865/04. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 466/04. LIMITAÇÃO A PESSOAS JURÍDICAS INDUSTRIALIS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS. EXCLUSÃO NÃO PREVISTA EM LEI. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

1. *O art. 40 da Lei n. 10.865/04 concede suspensão do PIS e da COFINS no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a "pessoa jurídica preponderantemente exportadora".*

2. *Por seu turno, a Instrução Normativa SRF n. 466/04 restringiu o benefício fiscal a "pessoa jurídica industrial preponderantemente exportadora", excluindo de seu gozo pessoa jurídica agrícola.*

3. *A validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, estarão viciados de ilegalidade.*

4. *Com efeito, sobressai a ilegalidade da Instrução Normativa n. 466/04, que extrapolou os limites impostos pela Lei n. 10.865/04, pois não há como, numa interpretação literal do citado art. 40 do referido normativo federal, chegar à conclusão de que o benefício fiscal restringe-se a empresas industriais, excluindo de seu gozo as empresas agrícolas que comprovem o exercício preponderante de atividade exportadora.*

5. *Referida discrepância foi retificada pela Instrução Normativa SRF n. 595, de 27.12.2005, que revogou a Instrução Normativa n. 466/04, e estabeleceu o benefício a "pessoa jurídica preponderantemente exportadora", reproduzindo o disposto no art. 40, caput, da Lei n. 10.865/04. Recurso especial improvido" (STJ, Resp 1225018/PE, Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 26/04/2011).*

Em reforço a tudo quanto foi dito anteriormente, é importante lembrar que o sujeito passivo faz jus aos créditos reais relativos às matérias-primas e produtos intermediários adquiridos, ainda que a saída posterior do produto acabado se dê com o diferimento previsto na Lei Estadual 7.537/99, uma vez que inexiste regra expressa dispondo que a opção pelo crédito presumido gera a perda dos créditos reais, como exige o art. 97, X, "b", do RICMS vigente. O direito aos créditos reais sequer é discutido nesta autuação.

Ora, há uma patente contradição nos posicionamentos, pois, se o diferimento não pode ser utilizado como fundamento para a vedação aos créditos reais, do mesmo modo, não pode ser fundamento para a vedação aos créditos presumidos do Decreto nº 7.378/98. A mesma razão conduz ao mesmo direito, diz o famoso axioma jurídico.

Não fossem todas essas questões de legalidade, há uma outra, de cunho teleológico, que igualmente revela o desacerto da autuação. Refiro-me ao objetivo do crédito presumido estabelecido pelo Decreto Estadual nº 7.378/98, um misto de benefício fiscal e financeiro, que visa a reembolsar o sujeito passivo do custo do frete, tornando mais competitivo o preço da mercadoria comercializada pelo beneficiário. Tal fato foi reconhecido pela própria Junta de Julgamento Fiscal, em algumas passagens do voto condutor do acórdão, *in verbis*:

“... o crédito presumido de que cuida o Decreto nº 7.378/08 tem [...] finalidade de desonerasar as empresas situadas no Estado da Bahia de todo o custo do transporte das matérias-primas, de modo a incentivar a industrialização local”.

“... o tratamento especial dado pelo referido Decreto tem o intuito, basicamente, de assegurar o desenvolvimento e competitividade comercial das empresas beneficiárias, mediante a manutenção do custo final do produto comercializado no Estado da Bahia. Ou seja, caso não fosse concedido o crédito fiscal presumido na forma do Decreto nº 7.378/98, haveria um grande prejuízo para o segmento industrial e atacadista da Bahia, considerando que não apenas o Estado do Rio Grande do Sul, mas, também, outros Estados como Paraná, Santa Catarina e Pernambuco concederam o mesmo benefício fiscal para os estabelecimentos consumidores de aço plano localizados em seus territórios.”

Não há, destarte, qualquer vinculação entre o crédito presumido e o fato de as mercadorias saírem posteriormente com débito de ICMS, pois, em qualquer caso, para que haja impacto efetivo na redução do preço da mercadoria - objetivo maior da norma estadual -, é necessária a manutenção do crédito correspondente ao custo do frete. Obrigar o sujeito passivo a estornar esse crédito é, na verdade, revogar o benefício por via transversa, limitando o alcance da norma que tem nítido objetivo de desenvolver a economia estadual. E o pior, sem qualquer embasamento legal.

Com base nos argumentos anteriormente expendidos, fica evidente que a conclusão a que chegou a Diretoria de Tributação - chancelada pela ilustre Relatora - não encontra amparo na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96, nas normas de regência dos benefícios fiscais e muito menos atendem à finalidade do crédito fiscal instituído por intermédio do Decreto Estadual nº 7.378/98.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **142554.0005/10-6**, lavrado contra **ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.191.808,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valtércio Serpa Júnior e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura, Alessandra Brandão Barbosa e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS