

**PROCESSO** - A. I. N° 269200.0938/10-7  
**RECORRENTE** - TERMOBAHIA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0120-02/11  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 29/07/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0202-12/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. A legislação prevê que em cada período de apuração de imposto, será admitido o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Restou comprovado que o recorrente se creditou indevidamente do imposto, porém sem repercussão no recolhimento do tributo mensal. Aplicação da multa prevista no artigo 42, inciso VIII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Decadência decretada, de ofício, em relação aos créditos fiscais escriturados em período anterior a janeiro de 2005. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso **NÃO PROVIDO**, mas, de ofício, foi aplicada a multa de 60% sobre o valor não alcançado pela decadência. Vencido o voto do relator quanto à aplicação da multa. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2010 para cobrar ICMS no valor histórico de R\$2.997.387,83, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 - utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo da tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.*

Consta na descrição dos fatos que: “*Contribuinte não obedeceu à intimação para proceder ao estorno de crédito fiscal indevido do ICMS registrado em seu livro Registro de Apuração do ICMS, referente as apropriações indevidas da parcela de 1/48 do crédito de ICMS por conta das aquisições de ativo imobilizado pelo contribuinte, já que não houve, no período em questão, saídas de mercadorias tributadas*”.

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 494 a 507, e informação fiscal às fls. 547 a 557.

Após concluída a instrução, a 2ª JJF julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em epígrafe, sendo que as infrações 05, 08 e 10 foram julgadas procedentes, conforme parte do voto abaixo colacionado:

“**VOTO**

*Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade em relação a limitação ao uso do crédito fiscal, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstengo de manifestar a respeito.*

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, alíneas "a" e "b", do RPAF/99.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação ao Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

No mérito, observo que foi utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a entrada de ativo imobilizado, decorrente da apropriação de valor não permitido pela legislação, visto que ao utilizar o crédito fiscal correspondente, não foi observada a regra da proporcionalidade conforme prevista no §17, do art. 93, do RICMS/97.

De acordo com o mencionado art. 93, § 17 do RICMS/Ba, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário, entre outras hipóteses, o uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridos a partir de 1º/1/2001 fica sujeito às seguintes disposições:

**I** - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

**II** - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

**III** - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

Constatei que o contribuinte se apropriou mensalmente da totalidade dos 1/48 avos do crédito fiscal do ICMS referente às aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado, deixando de aplicar sobre esse total o coeficiente obtido da relação entre as saídas tributadas e as saídas totais, conforme determina os incisos I a III do § 17 do artigo 93 do Regulamento do ICMS/97, reproduzidos acima, visto que nas datas dos fatos geradores o estabelecimento autuado não realizou nenhuma saída de mercadoria tributável, portanto está correto o procedimento da fiscalização em glosar o crédito em questão.

Ressalto que o ICMS é um tributo que tem como característica o lançamento por homologação, ou seja, o próprio contribuinte opera o lançamento e antecipa o pagamento, porém, sob a condição da homologação expressa ou tácita.

No mesmo sentido o art. 173, I, do CTN, incorporado ao RICMS/97 através do seu art. 965, I determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado.

Apesar de o contribuinte alegar que somente escriturando os créditos indevidos, entendo que o mesmo foi efetivamente utilizado, não para abater do imposto a recolher nos períodos passados, mas para tornar útil, aproveitar, fazer uso na contagem do prazo de decadência previsto para que ocorra a homologação dos valores declarados pelo sujeito passivo. Decorrido o prazo de cinco anos, o fisco não mais poderá fiscalizar os lançamentos dos créditos fiscais para verificar sua procedência ou improcedência, ocorrendo a homologação tácita, inclusive, dos créditos indevidos existentes. Portanto, um pedido de liberação de crédito por parte do contribuinte seria aceito, fato que não podemos deixar acontecer, pois trata-se de créditos indevidos.

Ressalto que neste caso específico, o contribuinte foi intimado, antes da lavratura do Auto de Infração, conforme Termo de Intimação à folha 13 dos autos, para proceder aos estornos dos referidos créditos indevidos lançados em seu livro Registro de Apuração, embora a autuação não dependesse de intimação prévia.

*Ocorre que o contribuinte não atendeu a intimação, ou seja, não estornou os créditos utilizados indevidamente. Tal fato demonstra que o sujeito passivo utilizou intencionalmente os referidos valores lançados no livro fiscal, caindo por terra sua alegação de que não haveria ocorrido a utilização dos mesmos.*

*Relativamente ao argumento defensivo de que no demonstrativo o autuante agrupou diversas notas fiscais com datas diferentes em um mesmo período de competência, entendo que não houve irregularidade no procedimento fiscal. As datas são indicadas com base nas datas de emissão das notas fiscais de aquisição.*

*Portanto, a legislação prevê que em cada período de apuração de imposto, será admitido o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Ficou provado que o autuado se creditou do imposto não considerando a mencionada proporção.*

*Ressalto que a fiscalização concedeu prazo de 10 dias para que o sujeito passivo corrigisse a irregularidade sem aplicação da multa, mediante Termo de Intimação, no qual consta que o contribuinte deveria estornar o crédito lançado no livro Registro de Apuração do ICMS, relativo ao mês de dezembro de 2009, no valor de R\$2.997.397,83, sendo enviados os demonstrativos constantes nos anexos 02 e 03.*

*Consta, ainda, da intimação que se a mesma não fosse atendida seria lavrado o Auto de Infração respectivo.*

*O valor de R\$2.997.397,83 consignado na intimação e no Auto de Infração em lide não foi impugnado pela defesa. O impugnante reconheceu que são decorrentes de créditos de bens do ativo imobilizado, também não questionou o fato de não haver saídas tributadas no período dos lançamentos dos créditos, tendo apenas argüido inconstitucionalidade na limitação da utilização de qualquer crédito fiscal, argumento que já foi afastado.*

*Antes a resistência do autuado, que não estornou o crédito indevido, apesar da intimação fiscal, foi correto o procedimento da fiscalização em lavrar o Auto de Infração com a aplicação da multa devida, não podendo ser acatado o pedido defensivo para exclusão da mesma.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 575 a 589, objetivando a revisão do julgamento, com base no art. 169, I, “b” do RPAF, pois faltaria consonância com o previsto no regramento do ICMS, ofendendo, a Constituição Federal, Lei Complementar nº 86/95 e o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Inicialmente, demonstra a tempestividade do Recurso interposto, para então fazer uma síntese processual de todo o PAF. Diz que durante a fase pré-operacional, bem como durante a constituição de sua planta, o autuado apropriou-se de créditos fiscais de ICMS incidentes sobre a operação de aquisição de bens para composição do ativo imobilizado, não tendo, até o presente momento, procedido saída de mercadoria acabada (energia). Alega que a Termobahia S.A. foi constituída com a finalidade de construir, desenvolver, possuir e operar uma usina de geração de energia elétrica por intermédio da queima de gás natural em ciclo combinado. Para tanto, foi necessária a aquisição de diversos equipamentos. Em razão disto, houve apropriação do respectivo crédito de ICMS.

Explica que até o presente momento, a pessoa jurídica Termobahia S/A ainda não procedeu a saída de energia, uma vez que celebrou contrato com PETROBRAS, pelo qual, cedeu em arrendamento a operação da planta, recebendo, por isso, contraprestação em dinheiro. Vale mencionar que em razão desta avença, é PETROBRAS, por intermédio de estabelecimento específico, que realização a operação de produção e comercialização de energia.

Assevera que em razão desta situação, em momento algum houve saída tributada de bem, tendo todo o montante de crédito fiscal de ICMS sido mantido apenas na escrita fiscal, não havendo sua utilização em razão da não realização de saídas tributadas. Aponta que “o próprio Fiscal reconhece que não houve utilização do crédito ao afirmar que a escrituração não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS”.

Expõe que seus argumentos são, em síntese, que:

“1) Não houve utilização indevida de crédito fiscal, mas apenas registro dos créditos para futura compensação, quando houver saída tributada do estabelecimento, ou seja, há um crédito escritural, cuja utilização, neste momento, é mera expectativa;

- 2) A apropriação do crédito é um direito constitucional e legal do contribuinte, cuja origem somente pode ser questionada no momento oportuno da sua utilização;
- 3) A natureza jurídica dos créditos tributários apropriados, em questão, advém de previsão constitucional e legal;
- 4) Não houve repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que referidos créditos apenas estão declarados no registro fiscal do estabelecimento impugnante;
- 5) a negativa do procedimento adotado pela impugnante significa onerar o sistema produtivo e por via de consequência o consumidor final da produção.”

Passa a discorrer sobre as questões recursais.

Fala sobre a nulidade do Auto de Infração em razão de vício formal, com base no art. 39, inciso III e IV, do RAPF, pois entende que o presente lançamento “não descreve de maneira clara todos os elementos acima indicados, padecendo de nulidade em razão de vício formal”.

Fala que consta como data de ocorrência da infração o dia 31/12/2009 e como data do vencimento o dia 09/01/2010. Como entende que o Auto de Infração é um típico Ato Administrativo, “que sujeita-se, consequentemente, aos princípios e fundamentos que permeiam o direito administrativo” e que dentre tais princípios há que se considerar a relevância do relativo à **legalidade estrita**, que representa a subsunção do ato à forma prescrita em lei, sob pena de, caso não observada, possibilitar a nulidade do ato. Alerta que tal princípio basilar da Administração Pública “decorre exatamente do respeito ao princípio da legalidade da Administração, princípios instituídos pelos art. 5º, inciso II e 37, caput, da Constituição Federal”. Em socorro a sua tese, colaciona lições de Hely Lopes Meirelles e Maria Sylvia Zanella sobre o tema.

Clama pela desconstituição ou anulação do Auto de Infração, “eis que o ato do lançamento não se subsume ao do efetivo fato gerador, pois constituídos em momentos distintos”.

Passa ao mérito da infração discorrendo sobre o direito ao creditamento em relação aos bens destinados ao ativo permanente.

Lembra da regra do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, relativa a não-cumulatividade do ICMS, apontando que tal regra “não traduz sugestão ao legislador infraconstitucional, mas uma determinação que garante ao contribuinte o direito de crédito”. Assevera que a não-cumulatividade não pode ser limitado nem pelo Legislativo, nem pelo Executivo, podendo tão somente fixar os elementos necessários à sua operacionalização. Enriquece seus argumentos trazendo os ensinamentos dos Profs. José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, para então dizer que o presente Auto de Infração é improcedente “uma vez que ele reclama, como indevido, o registro dos créditos relativo aos bens do ativo que adquiriu”, quando até “o próprio regulamento do ICMS do Estado da Bahia permite a apropriação do crédito referente à aquisição de bens do ativo permanente”. Cita e reproduz o art. 93, caput, e seu parágrafo 17.

Conceitua os termos ATIVOS IMOBILIZADOS (são estes, direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades das empresas ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram ao meio produtivo os benefícios, riscos e controle desses bens) e BENS DE ATIVO IMOBILIZADO (aqueles bens que tem características físicas de ativo imobilizado e que por si só são considerados bens de produção). Diz que o direito ao crédito é inegável se preenchidos dois requisitos: a) se a operação que resultou na entrada da mercadoria ou recebimento do serviço foi tributada pelo imposto e b) se a mercadoria ou o serviço adquiridos contribuirão, direta ou indiretamente, para realização de futuras operações ou serviços tributados pelo ICMS.

Alega que, apesar da afirmação exarada pelo Ilustre no relator no voto de primeiro grau, “não houve apropriação indevida de crédito fiscal, uma vez que os bens que deram entrada no estabelecimento garantiam o direito ao crédito fiscal”, sendo que todos os bens foram classificados como bem do Ativo Imobilizado, conforme dito pelo próprio Fiscal que lavrou a Autuação.

Clama pela inocorrência de utilização indevida de crédito de ICMS e o direito à manutenção da escrituração fiscal.

Alega que segundo a autuação, a empresa teria utilizado indevidamente créditos fiscais do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e, embora não tenha repercutido em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, deveria estornar os referidos créditos. Assevera que houve a escrituração dos créditos fiscais relativos à entrada de bem para integrar o ativo imobilizado do autuado, uma vez que tal direito é previsto na Constituição Federal, Lei Complementar nº 86/95, bem como no Regulamento do ICMS do Estado, mas, contudo, “*não houve a utilização indevida do crédito fiscal*”, pois, da análise da regra-matriz e estrutura lógica da norma sancionatória, não há a subsunção do fato a norma, vez que não houve utilização dos créditos reputados indevidos, mas tão somente a escrituração do crédito, fato que não autoriza a autuação.

Afiança que a mera escrituração do crédito não é bastante como suporte da imputação.

Colaciona entendimento do STF sobre a natureza escritural do crédito de ICMS (*AgRg em AO 230.478-0-SP, ReI. Min. Moreira Alves, DJU de 13.08.99, p. 10*), argumentado que, conforme informado no próprio Auto de Infração, “*a mera escrituração não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, não restando prejuízo para o Erário do Estado da Bahia*”.

Infere que não houve aplicação da regra segundo o qual a utilização do crédito fiscal deve ocorrer na proporção entre as saídas tributadas e as saídas totais, já que não houve saída de mercadorias no período referido neste Lançamento. Neste diapasão, alega que sequer houve utilização de crédito, não sendo necessária a aplicação da proporção prevista nos incisos I a III do § 17 do art. 93 do ICMS.

Assegura que não houve qualquer infração à legislação tributária, tendo o Contribuinte cumprido todas as suas obrigações fiscais, o que enseja a total improcedência do Auto de Infração combatido. Neste sentido, fala que a Decisão da JJF partiu de premissa equivocada, segundo a qual o crédito ora em debate, seria indevido, o que seriam falaciosos, uma vez que, como acima descrito, “*trata-se da aplicação do princípio da não-cumulatividade em relação à aquisição de bens para compor o ativo permanente do autuado. Portanto, trata-se de apropriação lícita de crédito fiscal*”.

Em outro ponto, alega que deve ser afastado o argumento segundo o qual o crédito utilizado não aproveita a contagem do prazo de decadência previsto para que ocorra a homologação dos valores declarados pelo sujeito passivo, pois sendo lícita a apropriação do crédito, não haveria óbice ao aproveitamento do crédito, sendo que, a homologação tácita não beneficiaria o contribuinte que já é titular o direito ao creditamento. Fala também que o raciocínio construído pelo eminentíssimo julgador não teria aparo na legislação uma vez que, segundo a previsão expressa do § 3º do art. 93 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia o direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, ou seja, “*para fins de utilização de crédito fiscal de ICMS, não é a data em que houve a homologação o termo inicial da contagem do prazo, mas a data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento*”.

Conclui aludindo que passados 5 anos da data de emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, não haveria homologação da tácita do direito de crédito fiscal, mas sim a sua extinção em decorrência de ter escoado o prazo limite para sua utilização.

Neste diapasão, alega que o creditamento foi efetuado de maneira correta, havendo a respectiva escrituração em razão de serem devidos os créditos decorrentes da aquisição de bens para composição do ativo imobilizado e que não houve a utilização dos créditos, uma vez que não houve saída de bens do estabelecimento, alegando que restou prejuízo algum para o Fisco Estadual, uma vez que os créditos não foram utilizados para abater nenhum imposto, não

ocorrendo falta de recolhimento ou recolhimento a menor de tributo em razão da mera escrituração.

Ao final, pede o reconhecimento da nulidade suscitada ou a improcedência do Auto de Infração.

Após, os autos foram encaminhados á PGE/PROFIS para análise.

Em Parecer de fls. 630 a 631, a i. procuradora Maria José Ramos Coelho, após a análise do PAF, apontou que “*em 31.12.2008 o Livro Registro de Apuração do sujeito passivo registrava um saldo credor a transportar no valor de R\$ 3.053.806,77 e que em 31.01.2009, o Livro RAICMS (...) não indicava saldo credor*” recomendando o encaminhamento dos autos para ASTEC para verificação da destinação do saldo credor do contribuinte.

Em 21 de dezembro de 2011, essa e. 2<sup>a</sup> CJF encaminhou o PAF em diligência para Infaz de origem, em atendimento ao quanto solicitado pela PGE/PROFIS, conforme fls 634.

Os autos foram enviados á INFAZ de origem, que intimou o Contribuinte para prestar esclarecimentos sobre a falha em sua escrituração. Em resposta a solicitação mencionada, o recorrente informou as fls. 638 e seguintes que “*devido a falha sistêmica quando da elaboração dos livros apresentados à fiscalização, deixamos de demonstrar o valor de R\$ 3.053.806,77 (...) referente a transposição do SALDO CREDOR remanescente no exercício de 2008 para o exercício de 2009*”, ressaltando que após o encerramento da ação fiscal seria requerida autorização a SEFAZ/BA para correção do livro e, também, que a falha em questão não causou qualquer dano financeiro não utilizado.

AS fls 646 a 649, o auditor fiscal João Flávio Marques de Faria apresenta resposta á diligência solicitada informando a resposta oferecida pelo Contribuinte, que houve um pedido de retificação da escrita fiscal, sendo ele deferido pela SEFAZ, para então concluir que:

“*O saldo credor do ICMS em questão ainda remanesce registrado nos livros fiscais próprios ou estão por serem registrados tão logo se efetive a retificação pleiteada pelo autuado, retificação está já deferida pelo Fisco em virtude do erro material evidenciado, mas não em virtude de atestado à sua legitimidade, já que esta está justamente sob a análise dos senhores julgadores desta 2<sup>a</sup> CJF.*”

Em termos, os autos foram encaminhados novamente á PGE/PROFIS para emissão de Parecer opinativo conclusivo.

Ás fls. 664 a 669, a n. procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé vem aos autos opinando pelo Provimento do Recurso Voluntário.

Após uma breve síntese do lançamento, das razões recursais e dos fatos envolvendo o PAF, fala que a preliminar de nulidade deverá ser rechaçada vez que o autuante logrou em descrever com clareza solar o fato imponível, a capitulação legal e a base de cálculo, atendendo todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/BA, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, tais como o princípio da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal, e da verdade material.

Ressalta que essa d. CJF converteu o presente PAF em diligência em busca da verdade material.

No mérito, quanto ao crédito fiscal, apregoa que o recorrente escriturou o crédito integralmente, sem levar em consideração a forma prevista no art. 93 do RICMS. Entretanto, alude que, com base nos elementos materiais constantes nos autos, há a comprovação de que “*o sujeito passivo, após escriturar o crédito fiscal, não o compensou com débitos do ICMS*”. Nesta toada, afirma que a empresa, após escriturar o crédito fiscal e ter gerado saldo credor, não transportou para os meses subsequentes apóis o fechamento do exercício de 2008, ou seja, não havia vestígios do mesmo no livro Registro de Apuração a partir de 31.01.2009.

Em seguida, transcreve o art. 93 caput e o seu parágrafo 17 para então dizer que o Contribuinte só poderá fazer “uso” do crédito fiscal referente à aquisição do ativo imobilizado se forem respeitadas algumas condições, sendo que “*pelo menos uma delas não está presente (...) o que impediria o contribuinte de fazer uso do crédito*”. Explica que, com a incorrência de saídas

tributadas, por si só, impediria que o Contribuinte fizesse “uso” do Crédito fiscal. Alerta que para ‘uso’ do crédito, o Contribuinte deveria observar a proporção de 1/48 por mês.

Após repetir a ótica do contribuinte de que a mera escrituração do crédito fiscal não representaria infração à legislação tributária e a tese da Decisão vergastada de que a mera escrituração do crédito já tem o condão de caracterizar o “uso” do crédito fiscal, expressa a sua concordância com a tese recursal alegando que “*a mera escrituração não autoriza o Estado a exigir o imposto (valor do crédito fiscal), por pelo menos duas razões. A uma, porque restaria caracterizado o enriquecimento ilícito, uma vez que o contribuinte sequer fez o uso do crédito fiscal para abater valores de débito do imposto, ou seja, o contribuinte, na prática, não se beneficiou do valor do crédito fiscal. A duas, porque falece de amparo legal a exigência de imposto com base em presunção de que, no futuro, o contribuinte poderá vir a usar efetivamente o crédito fiscal na compensação do ICMS, mediante abatimento dos débitos do imposto*”

Diante de sua conclusão, opina pela aplicação da multa no valor de R\$140,00 por escrituração irregular, com base no art. 42, XVIII, ‘b’ da Lei nº 7.014/96, conforme determina o art. 157 do RPAF/BA.

Explica que a aplicação da referida multa não deixaria dúvida quanto ao desacordo do Estado Fisco com o procedimento de escrituração adotado pela Empresa ao arrepio da lei, sendo que, na hipótese do contribuinte via a efetivamente usar o crédito fiscal para compensar débitos do ICMS, o Estado estará legitimado para realizar novo lançamento tributário, com fulcro na utilização indevida de crédito tributário fiscal, consoante prevê o §6º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em novo Parecer da PGE, de fls 670 a 679, com base no art. 140 da Constituição Estadual e do art. 20 da Lei Complementar nº 34/09, ante à manifestação pelo Provimento do Recurso Voluntário, o i. procurador José augusto Martins Junior articula novas considerações sobre os argumentos recursais.

Depois de breve resumo dos fatos ocorridos neste PAF e do Parecer anteriormente exarado, adentra a análise do *meritum causae* com a seguinte indagação: “*quando se pode considerar utilizado um crédito fiscal?*”. Aduz que o Parecer anterior entende que o simples lançamento do crédito na escrita fiscal do contribuinte, sem a concludente operação de dedução no conta corrente fiscal, não caracterizaria a utilização e tampouco engedraria qualquer prejuízo econômico ao Estado.

Fala que não é correta a ideia de inexistência de prejuízo econômico, pois, mesmo inexistir gravame jurídico imediato, “*não há como desprezar a subsistência de dano mediato, consubstanciado pela não realização do estorno do crédito indevido pelo Recorrente*”.

Transcendendo a questão da repercussão econômica, adentra à questão da utilização ou não do crédito fiscal indevido pelo autuado. Contextualiza a questão fazendo breves considerações sobre o princípio da não cumulatividade. Transcreve o art. 155, §2º, incisos I e XII para afirmar que, nos termos dos dispositivos mencionados, a não cumulatividade como princípio jurídico “*para ser operacionalizado, precisa ser convertido em uma técnica cogente da não cumulatividade, tendo como ponto de partida o lançamento do crédito na escrita fiscal*”. Adiciona lição de Hugo de Brito Machado para assim dizer que o registro na escrita fiscal de crédito é o momento inicial da imperativa execução da técnica da não cumulatividade preconizada pela Carta Magna “*devidamente atestada no verbo Transitivo Direto ‘compensar’*”.

Sendo assim, propala que o simples fato do contribuinte lançar escrituralmente um crédito, direito este de natureza meramente escritural, já imporá e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição.

Neste ponto atesta que “*entender de forma diferente seria dar vazão a ilógica tese de que só existe crédito fiscal quando há a presença de débito fiscal, e, mais do que isto, inadmitir a existência do saldo credor no conta corrente fiscal*”.

Após demonstrar a sistemática do regime de apuração normal, com a devida aplicação do princípio da não cumulatividade, assevera que a modificação quantitativa de quaisquer variáveis

(débito ou crédito) tem por efeito a redução ou o aumento do imposto eventualmente devido, ou do crédito a ser eventualmente utilizado, restando incontroverso que o simples registro do crédito já configura início da operação da não cumulatividade. Alega que no caso em questão, a utilização de crédito foi evidente e que não foi realizado o estorno do crédito indevido pelo Recorrente.

Neste momento, traz arresto do STF embasando sua tese (AI-AgR 518245 /RJ) e lições do juristas Geraldo Ataliba Cleber Girardino.

Com essas argumentações, discorda das conclusões do opinativo anteriormente exarado.

Adiante passa a divergir da Decisão de piso quanto à possibilidade da Decisão administrativa impingir uma obrigação de fazer ao Contribuinte, pois, “*o ato de formatação do débito fiscal é apenas o momento de liquidação e personificação do tributo a ser exigido pelo Estado, sendo portanto inexequível uma ordem relativa a um facere pela Administração Pública neste momento*”

Ao final, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, encaminhando a sua manifestação aos auspícios da Procuradora Assistente para deliberação.

Em Despacho de fls 689, a n. procuradora assistente Paula Gonçalves Morris Matos, colaciona o seu entendimento de concordância com a conclusão do Parecer do n. procurador José Augusto Martins Junior pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto à aplicação da multa)**

Trata-se de Recurso Voluntário que tem como objeto a reforma da Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, referente a utilização indevida de crédito fiscal e falta de estorno de crédito relativo a aquisição de ativo imobilizado do Contribuinte.

Por ser uma questão de ordem pública, faço a análise de ofício em relação à decadência quanto ao direito de lançar em relação ao crédito escriturado anterior ao período de janeiro de 2005, que no caso representa o valor de R\$ 2.086.718,23.

Como acima informado, o Auto de Infração fora lavrado em 29/12/2010 para cobrar a utilização indevida de crédito fiscal no seu livro Registro de Apuração de ICMS. Compulsando os autos, fica claro que parte do valor lançado no Auto de Infração é relativo a importâncias registradas nos livros fiscais do Contribuinte em período anterior a 2005. Dessa forma, entendo que o Fisco não poderia ter lançado a presente infração por utilização indevida os valores escriturados anteriores a janeiro de 2005, pois já estariam acaimbarcados pelo prazo decadencial estabelecido na legislação, seja pelo quanto previsto no art. 150, §4º do CTN (cinco anos do fato gerador), seja pelo prazo apontado no art. 173, I do mesmo CODEX (a partir do 1º dia do exercício seguinte).

Utilizando-se qualquer das duas regras estabelecidas pela decadência, o prazo máximo para se efetuar o lançamento dos valores de 2004 seria de 31.12.2009.

Pelo exposto, de ofício, julgo decaído o saldo credor ao período anterior de janeiro de 2005, registrado no livro de apuração do Contribuinte, no valor de R\$ 2.086.718,23.

Passo ao julgamento dos valores não atingidos pela decadência acima apontada.

Preliminarmente o Recorrente alega a nulidade do Auto de Infração com base nos incisos III e IV do art. 39 do RPAF, eis que entende não haver clareza estabelecida pela legislação.

Os referidos incisos possuem a seguinte redação:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*(...)*

*III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;*

*IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

- a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em quem deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;
- b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;
- c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;
- d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);
- e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;
- f) o total do débito levantado;

Da análise do PAF, verifico que não houve afronta a qualquer os dispositivos legais mencionados já que os demonstrativos colacionados aos autos são claros e auto-explicativos, com a indicação da data de ocorrência do cometimento da infração, a indicação da base de cálculo considerada, a alíquota cabível e a multa prescrita. Deste modo, entendo que a infração está clara e de fácil entendimento, calcada em documentos fiscais do próprio Contribuinte trazidos aos autos desde o início, possibilitando assim a ampla defesa em todos os seus aspectos. Quadra apontar também, que foram respeitados neste procedimento fiscal administrativo todos os princípios constitucionais e legais previstos, tais quais os princípios do contraditório, do devido processo legal e da legalidade.

Assim, rejeito as questões preliminares de nulidade do Auto de Infração suscitadas pelo Contribuinte.

Adentro ao exame do mérito.

O Recorrente alega que não houve utilização indevida, mas tão somente registro de créditos para futura compensação, não houve saídas de mercadorias tributadas no período fiscalizado, e que, portanto, não houve repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que referidos créditos apenas estão declarados no registro fiscal do estabelecimento impugnante.

Neste ponto, alinho-me ao primeiro Parecer da PGE/PROFIS (fls. 664 a 669) da ilustre procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé que abraça a tese do Contribuinte de que não houve utilização do crédito escriturado, mas tão somente escrituração irregular.

Neste caso, verifico pelos documentos acostados aos autos e da própria afirmação do autuante na descrição dos fatos que não houve uso do crédito para compensar os débitos da empresa, “*já que não houve, no período em questão, saídas de mercadorias tributadas*”. Como bem apontou a i. Procuradora, a mera escrituração não autoriza o Estado a exigir o imposto, pois, restaria caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado. Do mesmo modo, é de extrema pertinência o argumento utilizado no referido opinativo de que não há suporte legal a exigência do imposto com base na presunção de que, no futuro, o Contribuinte poderá a vir a usar o crédito fiscal na compensação do ICMS, mediante abatimento dos débitos do imposto. *Mutatis mutandis*, caso não fosse trilhada essa lógica, aplicando-se os argumentos da Decisão de piso, poderia o Estado prender qualquer cidadão que comprar uma arma de fogo sob a acusação de futuro assassinato, mesmo sem o disparo de um único tiro, mas tão somente pela expectativa de que algum dia, isso poderia ocorrer.

Neste caso, devo esclarecer que, como não houve utilização do crédito, não há que se falar em falta de observância dos preceitos elencados nos incisos do §17º do art. 93 do RICMS. Ora, se os créditos não foram utilizados para se abater o ICMS, uma vez que não houve débito do imposto, pouco importa saber se eles foram escriturados dentro das normas previstas no citado dispositivo. Não é sustentável dizer que a uma suposta falta de escrituração correta de 1/48 avos dê azo a cobrança pela utilização indevida daquilo que não se utilizou. Para mim é ilógico.

Quadra apontar que o próprio texto da infração afirma que a ‘utilização’ (leia-se, escrituração) não repercutiu em falta do recolhimento do ICMS a menos, mas somente faz nascer a necessidade de estorno do crédito indevidamente escriturado para que não de ensejo a uma futura utilização indevida. Neste ponto, é brilhante a explicação da i. Procuradora de que a aplicação da multa prevista no art. 42, XVIII, ‘b’ da Lei nº 7.014/96 pela escrituração indevida não deve ser considerada uma anuência do Estado ao procedimento de escrituração adotado pelo recorrente, ao contrário, tal metodologia está ao arrepião da lei e, caso o Contribuinte venha efetivamente utilizar o crédito indevidamente escriturado, o Estado estaria legitimado para realizar novo lançamento, agora sim, com base a utilização indevida de crédito fiscal.

Corroborando com o meu juízo aqui esposado, transcrevo o voto divergente (e vencido) do i. conselheiro Nelson Antônio Daiha no Recurso Extraordinário julgado pela Câmara Superior, sob o Acórdão CS nº 0039-21/09, que julgou processo análogo ao ora discutido, versando sobre o tema da natureza escritural ou não do crédito de ICMS, *in verbis*:

*“Divirjo do voto exarado pela nobre relatora do presente PAF, tendo em vista que, comungando com a fundamentação esposada na Decisão recorrida, entendo que não merece provimento o Recurso Extraordinário interposto.*

*Inicialmente, impede salientar que o presente PAF foi convertido em diligência para a ASTEC, do CONSEF, a fim de que ficasse comprovada, ou não, a utilização indevida de crédito fiscal por parte do contribuinte, ora recorrido.*

Assim é que ficou demonstrado, como corretamente asseverado na Decisão recorrida, que:

*“os créditos estornados pela fiscalização tinham suporte documental em três relatórios, onde se encontram arrolados a recuperação de ICMS, incidente sobre carroto, fretes e IPI, totalizando a cifra de R\$ 11.858.737,20 (onze milhões, oitocentos e cinqüenta e oito mil, setecentos e trinta e sete reais e vinte centavos), com a seguinte composição: I) ICMS sobre carroto – no importe de R\$ 2.887.022,85; II) ICMS sobre frete – no valor de R\$ 898.490,15; III) ICMS sobre IPI – na importância de R\$ 8.073.224,20. Considerando que o valor lançado na escrita do recorrente totalizou a quantia de R\$ 16.114.337,55, ficou demonstrado que houve lançamento de R\$ 5.255.600,35, em créditos fiscais, sem lastro documental. Também ficou evidenciado, a partir das planilhas apresentadas, que os créditos escriturados não são oriundos de excesso de ICMS cobrado pelo regime de substituição tributária, mas decorreram de imposto que incidiu sobre fretes, carroto e IPI, de forma que os argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, nas esferas administrativa e judicial, se revelam totalmente improcedentes”.*

*Noutro giro, a revisão fiscal ainda atestou que, a despeito do contribuinte ter escriturado créditos fiscais indevidos, cujo valor perfazia, aproximadamente, 16 milhões de reais, somente a quantia de R\$ 40.345,16 foi efetivamente compensada com débitos de ICMS, nos meses de dezembro de 2002, janeiro e março de 2003, e no período de setembro/2003 a dezembro de 2004, à luz da planilha acostada às fls. 553 a 554 dos fólios processuais. Ademais, a mesma diligência fiscal confirmou que o ora recorrido não obteve da Administração Tributária o certificado de crédito para fins de transferência do valor residual para outros contribuintes do ICMS.*

*Ora, não há que se falar, portanto, em “UTILIZAÇÃO” indevida de crédito, exceto no que se refere àquela parcela mantida na Decisão recorrida e que não integra o presente Recurso Extraordinário.*

*Permissa venia, entendo, contrariamente ao quanto delineado no voto de regência, que não deve o julgador ficar adstrito à natureza do crédito - se devido ou indevido -, mas sim ao “verbo” que conduz à prática da conduta infracional. A infração tipificada no presente lançamento de ofício foi a “Utilização” indevida de crédito e não o “Registro Indevido” na Escrita Fiscal daquele crédito, esta sim passível de acusação fiscal!*

*Daí porque, comungando com o decisum objurgado, acato os resultados ofertados pela ASTEC, após a revisão fiscal, entendendo ser devido pelo autuado tão-somente o montante dos créditos fiscais que foram efetivamente utilizados para compensar débitos do imposto, em respeito à “própria sistemática de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços, que resulta do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas tributadas”.*

*Ora, é indiscutível que o tributo somente pode ser exigido se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se o mesmo for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito. Em suma, como assinalou a Decisão recorrida, “só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal”.*

*Incide no caso vertente, portanto, tão-somente a multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da*

*escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS, como pontuado, com acuidade, na Decisão recorrida.*

*Ex positis, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário interposto, mantendo a Decisão recorrida em todos os seus termos.”*

Pois bem. Quanto à alegação de que não houve prejuízo ao erário, pois os créditos não foram utilizados, o entendimento majoritário deste órgão é o de que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural. Neste mesmo sentido, temos o pronunciamento do i. procurador da PGE/PROFIS, o Dr. José Augusto Martins Junior, como também o citado acórdão não unânime da Câmara Superior, acima já reproduzido.

Entretanto, essa não é minha opinião sobre o tema.

A despeito do Contribuinte ter escriturado créditos fiscais supostamente indevidos, está relatado pelo próprio Sr. Autuante que realmente não houve compensação com débitos do valor contabilizado ou transferência para outros contribuintes do ICMS. Portanto, como já mencionado acima, não há que se falar em “Utilização” indevida de crédito, mas tão somente o registro indevido, atitudes totalmente diferentes que merecem tratamentos distintos, como prevê a legislação.

O voto do então Conselheiro Nelson Antonio Daiha brilhantemente expôs que “*não devemos ficar adstritos à natureza do crédito - se devido ou indevido - , mas sim ao “verbo” que conduz à prática da conduta infracional*”. Como dito, a infração tipificada no presente lançamento de ofício foi a “Utilização” indevida de crédito e não o “Registro Indevido” na Escrita Fiscal daquele crédito, esta sim passível de acusação fiscal diante dos fatos vividos nos autos, uma vez que, não houve abatimento dos débitos com os créditos indevidamente escriturados, devendo o tributo ser somente exigido sobre o crédito indevido efetivamente apropriado, seja ele compensado ou fosse ele transferido, para só assim amortizar valores lançados a débito do mesmo ou de outro contribuinte do ICMS, eis que, somente assim há real prejuízo ao Erário público.

Assim, entendo que merece guardada a tese recursal de que não houve utilização indevida e não houve dano efetivo ao Erário Estadual.

Dessa forma, incide no caso vertente somente multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Pelo exposto, voto pelo reconhecimento de ofício da decadência dos valores escriturados anteriores a janeiro de 2005 e, quanto a parte não atingida pela decadência, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar improcedente a infração 1 e passar a cobrar a multa de R\$ 140,00 prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito)**

Permito-me divergir do ilustre relator, no mérito, quanto à conclusão de seu voto.

No mérito desta autuação, não há dúvida de que restou comprovado que houve, por parte do recorrente, a mera escrituração, no livro Registro de Apuração do ICMS, de valores relativos a créditos fiscais oriundos de aquisições de bens para o ativo imobilizado, sem nenhuma repercussão no recolhimento do imposto estadual mensal.

Para essa hipótese, a Lei nº 7.014/96 prevê a multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal lançado indevidamente, sem prejuízo do estorno, e não a multa de R\$140,00 como entendeu o relator conselheiro. É o que se encontra disposto no artigo 42, inciso VII, da citada lei, abaixo transcrito:

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

*(...)*

*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;*

Assim, excluído o montante de R\$2.086.718,23, registrado nos livros fiscais em período anterior a janeiro de 2005, o qual se encontra alcançado pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional), deve ser aplicada à penalidade de 60% sobre R\$910.669,60 (R\$2.997.387,83 – R\$2.086.718,23), o que perfaz o valor de R\$546.401,76.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, porém, deve ser aplicada, de ofício, a multa 60%, correspondente ao valor de R\$546.401,76.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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, mas, de ofício, modificar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0938/10-7, lavrado contra **TERMOBAHIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa de caráter acessório no valor de **R\$546.401,76**, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/ VOTO VENCIDO  
(Quanto ao mérito)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao mérito)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS