

PROCESSO	- A. I. N° 298663.0001/12-5
RECORRENTE	- PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0307-04/12
ORIGEM	- SAT/COPEC
INTERNET	- 11.09.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0335-13/13

EMENTA. ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. De acordo com a legislação em vigor, o direito a crédito em tal situação somente terá início a partir de 1º de janeiro de 2020. Infração caracterizada. 2. LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO, APÓS DECORRIDO O PRAZO DECADENCIAL. O direito de utilizar o crédito extingue-se após 05 anos, contados da data da emissão do documento fiscal de origem, ou seja, do complementado, e não do complementar. Infração 2 caracterizada. Indeferido o pleito de perícia ou diligência. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 01 de junho de 2012, com exigência de R\$ 7.943.651,63 de ICMS, acrescido da multa de 60%, através do Acórdão JJF nº. 0307-04/12 (fls. 1.036 a 1.039), pela constatação de duas infrações, as quais são objeto do Recurso:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Está dito que o contribuinte escriturou crédito extemporâneo em junho de 2011, concernente às aquisições de combustíveis rodoviários (óleo diesel e biodiesel) e marítimos (“marine gasoil” e “marine fuel”), ambos destinados ao uso e consumo, efetuadas entre junho de 2006 e dezembro de 2009. Valor de R\$3.622.244,50 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2. Escrituração extemporânea de crédito, em junho de 2011, relativo a notas fiscais complementares de ICMS emitidas em 2008 e 2009, em razão das aquisições de nafta e GLP ocorridas em 2002 e 2003. Valor de R\$ 4.321.407,13 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

“Com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), reputo desnecessária a conversão do processo em perícia ou diligência, e decido que são suficientes para a formação da convicção dos julgadores os elementos ora contidos nos autos.

No mérito da infração 1, o sujeito passivo limitou-se à simples afirmação de que os produtos objeto do lançamento são intermediários ou insumos, sem a juntada de provas. A mera negativa do cometimento da infração não desonera o interessado do ônus de afastar a presunção relativa de legitimidade do lançamento de ofício (art. 143, RPAF/1999).

Verifico que nos campos denominados “NATUREZA DA OPERAÇÃO” dos documentos colacionados, como, por exemplo, os de fls. 30 a 42, está registrada a expressão “Consumo Interno”, e o art. 33, I, LC 87/1996 estatui que o direito a crédito em tal situação somente terá início a partir de 1º de janeiro de 2020.

Infração 1 caracterizada.

No tocante à segunda infração (contabilização, em junho de 2011, de crédito extemporâneo relativo a operações de compra de nafta e GLP ocorridas em 2002 e 2003), independentemente de as cifras terem sido escrituradas inicialmente no Registro de Entradas ou no de Apuração do imposto, não havia o direito em enfoque.

Concluo que a correta interpretação dos arts. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/1996 e 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/1996, aponta no sentido de que o direito de utilizar o crédito extingue-se após 05 anos, contados da data da emissão do documento fiscal de origem, ou seja, do complementado, e não do complementar, sem o que não faria o menor sentido o prazo de 05 anos, pois sempre existiria a possibilidade de sacar a qualquer momento este último.

Infração 2 caracterizada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Cientificada do julgamento, o autuado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.050 a 1.070), onde, após fazer breve resumo dos fatos e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Preliminarmente, sustenta a nulidade da Decisão, diante da incongruência dos fatos descritos no Auto de Infração e a inexistência de tipificação legal, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa, por entender que determina a Constituição Federal que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LV).

Argumenta que o devido processo legal, mais que um princípio, é uma garantia de que qualquer cidadão não poderá ser privado de seus bens sem que seja assegurada a possibilidade de defender-se, e por tal razão no ato de lavratura do Auto de Infração também deve ser respeitado o contraditório e a ampla defesa, pois nestas espécies de procedimento, uma das faces destes dois princípios é a garantia da ciência de todas as circunstâncias que de alguma forma contribuíram para constatação da ocorrência de transgressão à legislação fiscal.

Reitera que protestou quando da apresentação da defesa, contra o lançamento tributário e requereu a sua nulidade, aqui reiterada, em face de que a Autoridade Fiscal compilou diversas infrações fiscais em um único Auto de Infração, o que dificultou, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação, e ocasionou dificuldades à empresa em compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco, pois o lançamento tratou infrações de naturezas diversas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultaram a apresentação da impugnação administrativa.

Afirma que a Decisão recorrida não observou o detalhe jurídico de que a Autoridade Fiscal compilou diversas infrações fiscais em um único Auto de Infração, o que dificultou, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação e rejeitou a nulidade argüida na mesma, sem fundamentar a sua motivação.

Aduz que sem fundamento legal na Decisão atacada, se configura nulidade diante do que prescrevem os incisos II e III do art. 18 do RPAF/99. Isto porque são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa e as decisões não fundamentadas.

Alega que de igual modo, a Decisão recorrida rejeitou, também, o segundo argumento aduzido pelo recorrente quanto à nulidade da autuação de ambas as infrações 1 e 2, no que refere a ausência de especificação/indicação exata dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pela empresa e consideradas pelo Fisco como infracionais, vez que o lançamento traz apenas referência genérica aos artigos do RICMS, sem, contudo, especificar, tipificar a suposta conduta inidônea do recorrente.

Diante de tais considerações jurídicas, requer que seja reapreciada a nulidade argüida, à vista do que dispõe o artigo 18, incisos II e III do RPAF.

Também traz argüição de preliminar quanto à nulidade da Decisão por cerceamento do direito de defesa, diante de constatação de iminente prejuízo a ser suportado pelo recorrente em face da rejeição da perícia fiscal ou da diligência para apreciar as provas requeridas na impugnação, diante do fato de que o órgão julgador indeferiu o pedido de provas ou diligência suscitado na impugnação, sob a alegação de que os autos continham os elementos suficientes para a formação da convicção do julgador, com base no artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/1999.

Argumenta que o pedido de produção de prova teve a finalidade de apurar os fatos descritos na autuação de acordo com os elementos de prova material pertinentes, o que não foi observado na Decisão, a qual, caso seja mantida, resultará em graves prejuízos para o recorrente e, obviamente, caracterizar-se-á cerceamento do direito de defesa, cuja conduta é repelida pelo ordenamento jurídico pátrio.

Entende que tal pedido de perícia ou diligência visava demonstrar a verdade material e o erro legal cometido pelos ilustres autuantes. Mas, infelizmente, esse pedido foi negado, o que prejudicou o recorrente.

É certo, porém, que os atos administrativos são vinculados e quando ferem disposição legal se tornam nulos de pleno direito. Assim, ocorreu com a Decisão ora recorrida: impediu o direito ao exercício da ampla defesa, mediante o cerceamento da produção da prova pelos meios permitidos na legislação.

Menciona o artigo 150, inciso II do RPAF/99, para amparar seu pleito, e sustenta que a referida perícia ou diligência, na forma requerida, visa examinar as alegações do recorrente quanto à inexistência total ou parcial das imputações do suposto descumprimento das obrigações acessórias suscitadas na autuação, de modo a fazer valer o princípio da verdade material.

Por tais motivos solicita que seja julgada nula a Decisão recorrida e, em consequência, a improcedência da suposta infração apontada no Auto de Infração, ou caso assim não entenda, submeta os autos à perícia ou diligência para a comprovação dos fatos alegados na impugnação e aqui reiterados.

Quanto ao mérito, entende que o lançamento é improcedente, diante do fato de que o crédito fiscal foi apurado corretamente, uma vez que se trata de aquisição de insumo de produção e não de bem para uso consumo, como presumiu a Decisão recorrida.

Com efeito, esses insumos objeto da autuação fiscal se apresentam no processo industrial como indispensáveis para que ele aconteça. Por isso, é aplicável a norma contida no artigo 97 da norma regulamentar, que admite a utilização do crédito fiscal ora em discussão.

Discorda do entendimento dos autuantes, afirmando que os produtos sobre os quais se deu a autuação, consoante registro no Auto de Infração, foram o óleo diesel, biodiesel, “marine gasoil” e “marine fuel”, utilizados como insumo no seu processo produtivo.

Indica que tais produtos são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado (RLAM). São produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade, e que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS/BA autoriza a apropriação de créditos. Não se pode, repita-se, considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo.

Consigna que, mesmo sob a ótica da legislação ordinária estadual, ou seja, do RICMS/97, razão não assiste aos autuantes, isto porque os produtos indicados na autuação, cujas aquisições deram origem aos créditos reclamados são “mercadorias” que não podem ser singelamente considerados como de uso e consumo, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial da Refinaria Landulpho Alves (RLAM).

Disserta sobre o princípio da não cumulatividade que está inscrito na Constituição Federal, no caso do ICMS, no artigo 155, §2º, inciso I, sendo, assim, um comando ao qual está submetido tanto o contribuinte quanto o Estado.

Afirma ser entendimento pacífico que os produtos que concorrem em dado processo produtivo, afetando o produto final, e com suas participações indispensáveis nesse produto em elaboração, nos níveis especificados de qualidade e características pré-determinadas no controle de produção da unidade fabril, tratam-se de insumos básicos, e como tais, indispensáveis à consecução do objetivo industrial.

Defende que a contabilidade industrial os trata diferentemente, dadas as suas possibilidades e importância na formação do custo industrial; já os materiais de uso e consumo, são de aplicação geral, prescindíveis e via de regra facilmente substituídos por semelhantes produtos que lhes fazem às vezes. As matérias-primas, os produtos intermediários, a energia elétrica dentre outros, são apropriados em centros de custos e contas contábeis específicas, para mensuração metodológica, analítica, dos custos industriais de produção; os materiais de uso e consumo são registrados diretamente nas contas de resultado final.

Neste caso, portanto, inexistiu qualquer infração. Trata-se de produtos que se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial, razão pela qual é improcedente a autuação e inexigível a cobrança do crédito tributário ali consubstanciado. Portanto, requer o julgamento pela improcedência desta autuação, reformando-se a Decisão recorrida.

Assim, mais uma vez pugna-se pela produção de prova pericial, através da qual, restará definitivamente comprovado que os bens referidos na presente autuação dizem respeito a insumo de produção e por isso sua aquisição gera direito ao crédito de ICMS.

Quanto à infração 02, posiciona-se no sentido de que a Decisão está equivocada, pois o direito de crédito, segundo a legislação citada no Acórdão indica que o direito de sua utilização extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento, sem, contudo, mencionar que seja da origem.

Após afirmar que as regras estabelecidas no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia foram devidamente atendidas, conforme comunicações feitas à SEFAZ/SAT/COPEC através dos expedientes PETROBRAS/TRIBUTÁRIO/REG-I/BA 0103/2011 e 0099/2011, de 14/09/2011 e 08/09/2011, respectivamente, cópias anexas aos autos, cumpriu as exigências previstas no art. 101, § 1º, incisos I e II, do mencionado RICMS/BA.

Informa, ainda, que essas comunicações de escrituração extemporânea de crédito fiscal foram devidamente analisadas através dos Procedimentos Administrativos Fiscais 182569/2011-9 e 175176/2011-1, cópias anexas, segundo os quais, entenderam os ilustres auditores fiscais a utilização do referido crédito se reputava parcialmente indevida pelos seguintes motivos:

- 1) Não foi observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no parágrafo único do artigo 31 da Lei 7.014/96, salvo para as entradas do produto “enxofre sólido comum”. Salientam que o prazo de 5 (cinco) anos se refere à efetiva entrada das mercadorias, não da emissão das notas fiscais complementares.
- 2) O Contribuinte não utilizou o procedimento correto para escrituração extemporânea de créditos fiscais, tendo em vista que fez os lançamentos diretamente no livro de Registro de Entradas, quando deveria tê-los efetuado no livro de Registro de Apuração do ICMS, conforme previsto no artigo 101, §. II, “a”, do RICMS/BA vigente à época, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Insiste que no tocante ao primeiro argumento não assiste razão ao Fisco, para tomá-lo como fundamento na negativa do direito ao crédito fiscal e muito menos à lavratura do Auto de Infração ora impugnado, diante do fato de que o artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento, conforme texto transcreto.

Segundo tal redação, entende que o direito do contribuinte de utilizar o crédito fiscal extinguir-se-ia depois de decorridos cinco anos contados da data da emissão do documento fiscal, o que é repetido pelo artigo 31 da Lei nº 7.014/96.

Dessa forma, a Decisão dos ilustres auditores da Fazenda Estadual, que lastreou a lavratura do Auto de Infração é ilegal, pois estabelece hipótese de restrição ao direito de crédito que os legisladores constitucionais e legais não impuseram ao contribuinte do ICMS.

Afirma que o direito de crédito conferido ao estabelecimento autuado, segundo prescrevem os dispositivos normativos citados (art. 23 da LC 87/96 e art. 31 da Lei nº 7.014/96) estão diretamente condicionados aos seguintes requisitos: idoneidade da documentação; escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas pela legislação se for o caso; e creditamento no prazo de cinco anos, contados da emissão do documento fiscal.

Que no caso presente, os dois requisitos obrigatórios, idoneidade da documentação e creditamento no prazo de cinco anos contados da emissão das notas fiscais foram devidamente atendidos, sendo esses dois importantes requisitos, de ordem material, efetivamente, os que atestam a certeza e a liquidez do crédito fiscal que vem a ser um direito do contribuinte.

Argumenta ainda que a idoneidade da documentação se consubstancia na nota fiscal emitida, legalmente exigida para a respectiva operação, com declarações exatas, preenchida de forma legível, sem emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza. Neste aspecto, as notas fiscais complementares apresentadas ao Fisco e que provam o crédito fiscal do ICMS se constituem em documentos hábeis e indispensáveis à finalidade de efetuar-se a compensação, ou seja, o creditamento.

Quanto ao último condicionamento relativo ao direito de lançar e utilizar o crédito, a Constituição Federal (art. 146, III “b”) determinou à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, entre outras, sobre decadência.

O entendimento jurisprudencial é no sentido de que, da data de emissão do documento fiscal tem o contribuinte o prazo decadencial de cinco anos para apropriar-se do respectivo crédito. Neste sentido traz Decisão do STF que entende amparar seu pleito.

De igual forma, contesta o argumento expedito pelos autuantes, que embasou a indevida utilização dos créditos fiscais em questão, formulado no sentido de que o estabelecimento autuado “*não utilizou o procedimento correto para escrituração extemporânea de créditos fiscais, tendo em vista que fez os lançamentos diretamente no Livro de Registro de Entradas, quando deveria tê-los efetuado no livro de Registro de Apuração do ICMS, conforme previsto no art. 101, §, II, “a”, do RICMS/BA vigente à época, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97*”, também não procede.

Após transcrever o teor do artigo mencionado, argumenta que a glosa realizada nele baseada excede a previsão contida no artigo 23 da LC 87/96, bem como no artigo 31 da Lei nº 7.014/96, eis que referidas normas estabelecem como requisito apenas (2º requisito) que “*o direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ... está condicionado .. se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação*”.

Procura demonstrar que o RICMS/BA apenas indica o instrumento onde o crédito deve registrado, ou seja, no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto – Outros Créditos”. No caso, o recorrente informa que registrou o referido crédito extemporâneo no Livro de Registro de Entradas, o que se subentende de que tal procedimento, em essência, não descharacteriza o direito ao lançamento e apropriação do crédito fiscal, pois se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, que não pode se sujeitar à aplicação da multa prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Pede a reforma da Decisão e a improcedência da autuação à vista de que o lançamento efetuado no Auto de Infração recorrido viola o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96.

Finaliza sua exposição, requerendo que o presente Recurso seja recebido e conhecido, seja reexaminada a questão posta em julgamento sob os fundamentos invocados, para o fim de reconhecer a nulidade do Auto de Infração, a inexistência de infringência alegada pelos autuantes, ou mesmo declarar a redução das multas aplicadas.

Encaminhado para Parecer pela PGE/PROFIS, este órgão exara opinativo de fls. 1.077 a 1.080, no qual, expõe o fato do recorrente no seu Recurso Voluntário repetir os mesmos argumentos articulados na impugnação inicial, já devidamente apreciados na primeira instância administrativa.

Entende que das razões expendidas no Recurso Voluntário, encontram-se ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido.

Indica que da verificação dos autos, as acusações estão devidamente claras, tipificadas e alicerçadas na legislação tributária, e que o lançamento atende aos requisitos contidos no artigo 39 do RPAF/99, tendo sido preservados os princípios constitucionais da legalidade, ampla defesa, e devido processo legal, ressaltando que os autuantes descreveram com clareza os fatos geradores, os fundamentos de fato e de direito, além das respectivas bases de cálculo.

Por tal motivo, manifesta-se no sentido de que o indeferimento da perícia solicitada não se constitui causa de nulidade do lançamento em apreço, e que diante da justificativa apresentada pelo órgão de piso, quanto à desnecessidade da diligência fiscal, deverá ser mantida pela instância superior.

Registra que o lançamento tributário em apreço, se apresenta perfeito, e atende aos requisitos do artigo 39 do RPAF/99, e que apresenta os demonstrativos de débito acompanhados dos respectivos documentos fiscais, não tendo o autuado logrado indicar erros ou imprecisões no levantamento fiscal.

Quanto ao mérito, observa que o recorrente apenas defende a condição de insumos ou produtos intermediários necessários para a realização do seu processo produtivo, o que não merece guarida, pois tais produtos são efetivamente utilizados na manutenção de equipamentos e tratamento de efluentes, o que implica em serem utilizados como materiais de uso e consumo, não afetando de forma direta o produto acabado em virtude de não serem consumidos nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à produção industrial.

Menciona o fato da mesma questão já ter sido abordada em julgamentos anteriores, os quais resultaram nos Acórdãos CJF 0079-11/05 e 0234-12/11, além do fato de que a mera negativa do cometimento da infração não desonera o recorrente do ônus de afastar a presunção relativa de legitimidade do lançamento de ofício, na forma do artigo 143 do RPAF/99.

Salienta que os documentos de fls. 30 a 32 registram nos campos denominados “natureza da operação” a expressão “consumo interno”, sendo que o artigo 33, inciso I, da Lei Complementar 87/96 estatui que o direito ao crédito fiscal decorrente de material de consumo somente será possível a partir de 01 de janeiro de 2020.

Quanto à infração relativa à contabilização de crédito fiscal extemporâneo, em operações com Nafta e GLP, reafirma a extemporaneidade do crédito lançado, nos termos do artigo 23, parágrafo único da Lei Complementar 87/96, e 31, parágrafo único da Lei 7.014/96. Firma entendimento de que o direito à utilização do crédito extingue-se após cinco anos da data de emissão do documento fiscal de origem.

Por tais razões, entende que o Recurso Voluntário não deva ser provido.

VOTO

Inicialmente, abordarei as questões levantadas a título de preliminar pelo recorrente, a começar pela negativa de realização de “perícia” por ela solicitada.

De plano, indefiro o pedido de diligência formulado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, sendo preciso se observar que o não deferimento do pleito não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável, razão pela qual a mesma não pode ser acolhida.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da Decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à Decisão do julgador, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente do julgador.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Por outro lado, o pedido deveria ter sido feito, com base em fatos objetivos apurados pelo recorrente, lastreado em indicações, e não, como feito ao longo do processo, de forma genérica e sem apontar qualquer dado, elemento, ou falha no levantamento ocorrido, o que deveria fazer por força de lealdade processual. Pela mesma razão, havendo prova a ser produzida, o recorrente deveria fazê-lo, ainda mais se considerarmos que os elementos necessários para tal, a saber, os livros e documentos fiscais foram emitidos pelo recorrente, e permanecem em seu poder.

Além disso, trata-se de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima, o que, por força da legislação societária em vigor, deve, não somente manter auditoria interna, como de igual forma, submeter as suas operações a verificação a título de auditoria, por parte de auditores independentes. Mais uma razão para que apontasse com precisão, elementos motivadores do pedido de diligência. Genericamente, conforme feito, o pedido não tem como ser acatado.

Ademais, não observou o recorrente o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum apesar da longa exposição recursal, conseguiu figurar no Recurso.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência vir se posicionando no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo das decisões abaixo transcritas:

"TST - RECURSO DE REVISTA RR 862 862/2003-002-10-00.1 (TST)

Ementa: RECURSO DE REVISTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA E DE PERÍCIA. PROVA DOCUMENTAL NÃO IMPUGNADA PELO RECLAMANTE NO MOMENTO OPORTUNO. Documentos colacionados por uma parte e não impugnados pela outra. Artigos 368 e 372 do CPC . Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de oitiva de testemunha e de realização

de perícia grafodocumentoscópica objetivando desconstituir a validade e a eficácia de documentos não impugnados. Recurso a que se nega provimento."

"TJRS - Agravo de Instrumento AI 70046629127 RS (TJRS)

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA GRAFODOCUMENTOSCÓPICA. INDEFERIMENTO. Cabe ao Juiz, como destinatário da prova e para formar seu convencimento, decidir acerca da pertinência da prova pericial. Desnecessária a perícia contábil. Em Decisão monocrática, nego seguimento ao agravo de instrumento. (Agravo de Instrumento Nº 70046629127, Vigésima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Glênio José Wasserstein - Data de Publicação: 16/01/2012"

"TJSP - Apelação APL 9126802752009826 SP 9126802-75.2009.8.26.0000

Data de Publicação: 18/01/2013

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA Prova pericial requerida Anatocismo alegado Indícios inexistentes Alegações genéricas Julgamento antecipado autorizado. Sem qualquer indicação precisa acerca da irregularidade havida nos cálculos apresentados pelo credor, de rigor o indeferimento da prova pericial genericamente requerida. Cerceamento de defesa não caracterizado. Recurso não provido".

Quanto às colocações recursais de existência de eventual cerceamento de defesa, verifico que a autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e emitidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos analíticos planilhados constante nos levantamentos elaborados pelos auuentes, dos quais o recorrente recebeu cópia.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, comprehende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade do recorrente produzi-la em duas instâncias. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

De igual forma, não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e, sobretudo, a Lei nº 7.014/96.

Portanto, foram respeitados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, inexistindo, de igual forma, qualquer desrespeito ao RPAF/99, além de não se verificar qualquer das situações previstas nos artigos 18 e 39 de tal dispositivo regulamentar, tanto é assim que o sujeito passivo apresentou-se ao fisco, contestou a acusação posta, teve a possibilidade de produzir as provas que entendesse necessárias para a desconstituição do lançamento, enfim, exerceu todas as possibilidades de direito de defesa e exercício do contraditório.

Por tais razões, não vislumbro qualquer violação a tais princípios, não acolhendo tal assertiva do recorrente, não podendo, pois, acatar tal argumentação, rejeitando a nulidade do lançamento quanto a tal aspecto.

De relação à outra argumentação recursal, o recorrente alega que "*compilou diversas infrações fiscais em um único Auto de Infração, o que dificultou, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação, o que ocasionou dificuldades à empresa em compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco, pois o lançamento tratou de infrações naturezas diversas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultaram a apresentação da impugnação administrativa*", também não posso acolhê-las.

Isso porque, do exame das peças processuais, constato que, em verdade, a acusação fiscal é: utilização indevida de crédito, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (infração 1), e utilização extemporânea de crédito fiscal (infração 2). O que se observa no caso concreto é que foram diversos produtos arrolados na infração 1, que foram utilizad ou consumidos pelo recorrente ("marine gasoil", "marine fuel", "óleo diesel" e

“biodiesel”), e que não teria cabimento caso a infração se reportasse individualmente a cada produto.

Por outro lado, do exame da legislação processual, especialmente do RPAF/BA constato uma única vedação em relação à lavratura de Auto de Infração que é aquela de se lançar diferentes tributos em um mesmo lançamento fiscal, conforme previsão contida no artigo 43, segundo a qual “*É vedada a lavratura de um mesmo Auto de Infração relativo a tributos diversos*”. Fora deste contexto, a norma legal não expressa qualquer vedação de que sejam lançadas em um mesmo Auto de Infração (lançamento de ofício) quantas infrações foram apuradas pelo fisco, uma vez que este instrumento legal cuida da cobrança do crédito tributário apurado como um todo e não de uma parte do mesmo, vez que o trabalho de fiscalização é um só, e dessa forma, a regra é a lavratura de apenas um Auto de Infração, ainda que o mesmo contenha diversas infrações distintas entre si.

Bem verdade que o artigo 40, do RPAF/BA admite possibilidade de lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado em casos especiais e mediante justificativa circunstanciada do auditor fiscal ao Inspetor Fazendário que poderá, ou não, autorizá-lo, o que não foi o caso ora em exame.

Desta forma, sendo a acusação fiscal contida na infração 1 apenas uma, onde está a dificuldade do recorrente em entendê-la? Onde se caracterizaria o alegado cerceamento de defesa, nesta hipótese?

Sabido é que o princípio do contraditório e da ampla defesa encontra-se estabelecido no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, segundo o qual “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes*”.

Ele somente estará presente quando as partes envolvidas no litígio puderem exercer, sem quaisquer limitações, os direitos que a legislação vigente lhes assegura, dentre os quais aqueles relativos à dedução de suas alegações e à produção de prova, como meio para elidir a acusação fiscal realizada via lançamento tributário.

Ao analisá-lo, assim se posicionou Vicente Greco Filho (Direito Processual Civil Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2009, página 249): “*O contraditório se efetiva assegurando-se os seguintes elementos: a) o conhecimento da demanda por meio de ato formal de citação; b) a oportunidade, em prazo razoável, de se contrariar o pedido inicial; c) a oportunidade de produzir prova e se manifestar sobre a prova produzida pelo adversário; d) a oportunidade de estar presente a todos os atos processuais orais, fazendo consignar as observações que desejar; e) a oportunidade de recorrer da Decisão desfavorável*”.

E como podemos verificar, todos os requisitos postos foram rigorosamente obedecidos, não se podendo falar, portanto, de qualquer violação a tal princípio.

Quanto à alegação de que no lançamento os dispositivos legais infringidos foram descritos de forma que cercearam seu direito de defesa, também não posso acolhê-la, diante do fato de que as infrações, os dispositivos violados e as penalidades aplicadas, foram descritas de forma extremamente clara, tendo o sujeito passivo entendido o seu teor, de maneira que não paira qualquer dúvida acerca das mesmas, prova disso é a apresentação de defesa, e posteriormente, de Recurso, no qual aborda todos os tópicos da acusação, e traz a argumentação que entende suficiente para rebatê-la, não podendo se falar, por falta de qualquer embasamento, em prejuízo para o recorrente neste aspecto.

Isso por que dentre os princípios obedecidos no Processo Administrativo Fiscal, o devido processo legal representa a base legal para a aplicação de todos os demais princípios, qualquer que seja o ramo do direito processual, inclusive no âmbito do direito material ou administrativo, o que no caso presente, também foi plenamente observado pelo julgador “*a quo*”. Assim,

entendo que diante de tais argumentos, não posso acolher a tese recursal quanto às preliminares suscitadas pelo recorrente, adentrando na análise do mérito do lançamento.

No tocante à primeira infração, o móvel da discussão é a possibilidade de utilização de crédito fiscal relativo a aquisições de materiais de uso e consumo, por parte do recorrente, especialmente “marine gasoil”, “marine fuel”, “óleo diesel” e “biodiesel”.

Inicialmente, é importante se diferenciar a situação de aquisição de mercadorias para uso e consumo final do próprio estabelecimento, na condição de consumidor final, na qual é vedado o crédito de ICMS, da situação de aquisição de mercadoria (doutrinariamente denominadas de insumos) para utilização em processo industrial ou prestacional de serviços, situação esta na qual é assegurado o crédito de ICMS, salvo quando a saída posterior apresentar-se isenta ou não-tributada.

Na primeira, aquisição para consumo próprio, é vedado o direito a crédito de ICMS, por não se tratar de mercadoria que vá integrar eventual cadeia econômica, visto que se trata de contribuinte adquirindo mercadorias na condição de consumidor final; na segunda, aquisição para utilização na atividade econômica, é assegurado o direito de crédito de ICMS, já que a mercadoria encontra-se inserida dentro da mesma cadeia econômica, que, abrangendo a aquisição, continua quando da saída de mercadorias ou prestação do serviço.

No caso em exame, temos típico enquadramento na primeira hipótese. E mais: pelos documentos acostados ao processo, a próprio recorrente, ao emitir as notas fiscais indica como natureza da operação que constam às fls. 30 a 42, está registrada a expressão “*Consumo Interno*”, ou seja, ela própria, contraditoriamente em relação ao teor da argumentação recursal, admite que tais materiais serão consumidos. Além disso, “marine gasoil” e “marine fuel”, são combustíveis utilizados em motores náuticos de embarcações, ao passo que óleo diesel e biodiesel, são combustíveis utilizados em motores de outra natureza que não navais, ressaltando que o óleo diesel é produzido na própria RLAM.

Chama atenção o disposto no artigo 33, inciso I, da Lei Complementar (LC) 87/1996 assim prever, já na redação contida na LC nº 138, de 2010:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;”

O artigo 20 supra mencionado, diz respeito ao direito assegurado ao sujeito passivo 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.

Isso significa dizer que embora possível, o direito a crédito em tal situação somente terá início a partir de 1º de janeiro de 2020, sendo que antes desta data, não será admitido.

A legislação estadual vigente à época dos fatos geradores, assim prescrevia no RICMS/97:

“Art. 93. 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:

(...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a

comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”

Isso nos permite afirmar que não se enquadrando os produtos abarcados na autuação como matéria-prima ou produto intermediário, fica caracterizado que os mesmos constituem material de uso e consumo, cujo crédito fiscal é vedado nos termos do artigo do RICMS/BA acima transcrito, com relação ao período de aquisição só estava autorizado a partir de 01 de janeiro de 2020. Portanto, caracterizada como indevida a utilização do crédito fiscal tal como realizada.

Importante a respeito, mencionar o voto condutor do Acórdão 0384-12/11 relativo a processo contra o recorrente, na qual a mesma utilizou-se de igual argumentação da ora posta, inclusive quanto às questões preliminares.

Naquela ocasião, o ilustre Relator, Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel assim se posicionou:

“Em síntese, o recorrente alega que o combustível utilizado (diesel marítimo e suas variantes) são insumos da atividade desenvolvida pela empresa e, o direito ao crédito de ICMS é legal, não podendo ser a ela negado. Além disso, diz que o tratamento fiscal adotado pelo recorrente, relativo à aquisição e lançamento em livros fiscais próprios de bens de ativo fixo, materiais de uso e consumo e insumos, está fixado no Regime Especial. A fiscalização defende que tais mercadorias são material de uso e consumo, sendo vedado o direito ao crédito.

Ao meu ver, entendo que a JJF vez uma análise acertada, abordando todos os aspectos da infração cometida, como também rechaçando todos os argumentos defensivos e concluído, acertadamente, pela procedência do Auto de Infração.”

E continua o voto:

“Já no que tange as regras gerais dispostas na legislação do ICMS, também não há respaldo legal os procedimentos e entendimentos adotados pela empresa. Ficou claro que a atividade principal do consórcio é a extração de petróleo e gás do bloco BCAM-40. A complexidade na realização desta finalidade é notória, porém, não vislumbro que o combustível utilizado nos rebocadores possa ser considerado insumo, mas bem de uso e consumo.

Por seu turno, aponto que não houve comprovação de que parte do combustível fora utilizado nas operações de máquinas e equipamentos de perfuração, geradores de energia elétrica para acionamento do maquinário e iluminação a bordo das plataformas.

Primeiramente ressalto que o ônus da prova é de quem alega, conforme princípio basilar do direito processual.

Desta forma, mesmo entendendo que em certas situações, como na utilização do combustível na operação de máquinas e equipamento para a perfuração e extração do petróleo e gás, haveria o direito ao crédito fiscal do ICMS, conforme art. 93, I, d' e e' do RICMS, a seguir colacionados, entendo que a parte não logrou êxito demonstrar que efetivamente utilizou as mercadorias como produto intermediário consumido no processo de extração.

(...)

Deste modo, por entender que não houve comprovação de que as mercadorias eram insumos, mas sim de uso e consumo da empresa, corroboro com o posicionamento da 4ª JJF no que tange a impossibilidade de creditamento de ICMS na época dos fatos, por força do art. 93, V, 'b' do RICMS c/c o art. 33, I da LC 87/96”.

Mais a mais, deveria o recorrente trazer ao processo a devida e necessária prova que afirma possuir de que, de forma efetiva, tais produtos foram utilizados de acordo com a sua argumentação, o que não o fez, embora tivesse a devida oportunidade.

Da mesma forma, os Acórdãos mencionados pela PGE/PROFIS em seu opinativo, também esclarecem a matéria ora submetida a julgamento, além de comprovarem a recorrência do autuado quanto à prática ora analisada.

Assim, diante das colocações postas, entendo que o lançamento quanto à infração 01, não merece qualquer reparo, devendo ser mantido tal como feito originalmente.

Quanto à segunda infração, discute-se, basicamente a interpretação do parágrafo único do artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal estabelece em seu artigo 146:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição, e decadência tributários;

(...)"

Por outro lado, a Lei Complementar nº 87/96, assim determina em seu artigo 23:

“O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento”.

Já a legislação estadual, como não poderia deixar de ser, acolheu o teor do artigo 23 da Lei Complementar, no artigo 31, *in fine*, da Lei 7.014/96:

“Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.”

Isso significa que a lei complementar, dentro da determinação constitucional, indica que a apropriação de crédito fiscal também possui um lapso temporal, o qual se encontra determinado pelo parágrafo único do supra mencionado artigo 23, e a interpretação do mesmo se apresenta como a questão chave desta infração.

O entendimento do recorrente não parece o melhor, desde quando ela age e interpreta o mesmo, muito mais segundo a sua conveniência, do que diante da disposição normativa. Isso por que a intenção do legislador foi, a exemplo de outras tantas normas, impor um limite para que fosse possível esta apropriação, ainda que fora do período regular de apuração, até mesmo em respeito ao comando constitucional de permissão de utilização do crédito fiscal, e em função, também do princípio da não cumulatividade.

Como visto, o crédito extemporâneo, reitere-se, se sujeita ao prazo de decadência a que se refere o parágrafo único do artigo 23 da LC 87/96, especialmente na expressão: *“O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento”*. Desse modo, como os créditos pretendidos referem-se aos períodos de apuração de 2002 e 2003, e em atenção ao comando legal não se pode cogitar o uso de créditos relativos a períodos de apuração ocorridos em 2011, como no caso sob exame.

Não se discute aqui, como pretende induzir o recorrente, ao abordar o teor do artigo 20 da LC a negação ao instituto da não cumulatividade, quer por ser este determinação constitucional, quer pelo fato de não ser este o fulcro do lançamento. Da mesma forma, não adentrarei na discussão acerca de crédito financeiro ou crédito físico, muito embora, o recorrente pelas colocações feitas, deixe bastante claro que pretende a adoção da não cumulatividade absoluta do crédito financeiro. Todavia, repito, trata-se de discussão alheia ao objeto do Auto de Infração.

O sistema constitucional do ICMS adota como critério principal e predominante o regime do crédito físico, sendo complementado pela legislação complementar, pelo crédito financeiro, o qual se apresenta como aquele com natureza de benefício legal, sendo a restrição ao uso do crédito financeiro perfeitamente constitucional, muito embora este órgão não possa por imposição normativa, adentrar em tal discussão. Impende afirmar que o uso do crédito financeiro de forma ampla e irrestrita como pretendem alguns, tem o condão de provocar um efeito negativo na arrecadação tributária dos estados-membros, violando, assim, o pacto federativo constitucionalmente previsto.

Dessa forma, acorde a Douta PGE/PROFIS em seu opinativo, o marco inicial de contagem do prazo previsto no artigo 23 da LC deve ser a partir da data de emissão do documento fiscal que ensejou a operação, não podendo, a seu talante, o contribuinte não ter qualquer limitação temporal para tal.

Isso não significa dizer que se está a negar o uso do crédito, vez que, ainda extemporâneo, o mesmo possui previsão legal para utilização, condicionada tal possibilidade à obediência ao prazo quinquenal, o que no caso presente não ocorreu.

Para melhor ilustrar a questão, cito trecho do voto proferido pela Ministra do STJ Eliana Calmon, no qual aborda questão de crédito extemporâneo escritural, correlata à que ora examinamos, nos autos do Recurso Especial 1178.930PR, julgado em 20 de maio de 2010: "*O arresto recorrido diverge da interpretação que esta Corte dá à questão jurídica objeto da controvérsia - prazo para o exercício de creditamento extemporâneo de crédito escritural -, pois nesta sede vigora o entendimento, segundo o qual os créditos escriturais não se assemelham aos pagamentos indevidos que dão direito à repetição de indébito, regulada pelos arts. 150, § 4º e 168, I (em sua conformação original) do CTN, já que derivam da relação de não-cumulatividade incidente nos tributos decorrentes do consumo, tais quais o ICMS e o IPI. O prazo de exercício, por conseguinte, rege-se pelo art. 1º do Decreto 20.910/32.*"

Tal Decreto (20.910/32), reza no artigo mencionado na Decisão: "*As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem*"

Por outro lado, no âmbito da Receita Federal do Brasil, assim se posiciona, na denominada solução de divergência, relativa ao aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, sabidamente tributos sujeitos a não cumulatividade.

Nesse sentido, ao publicar a Solução de Divergência em comento, a Receita Federal pretendeu fixar um período máximo para utilização dos créditos do PIS e da COFINS, estabelecendo, como limite, o prazo de 5 (cinco) anos, sob pena de perda desses créditos ao término do mencionado período:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 21, DE 29 DE JULHO DE 2011

D.O.U.: 22.08.2011

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

EMENTA: EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração.

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932; art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2001; art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral

Dessa forma, verifica-se que em relação aos tributos não cumulativos, a questão tem o mesmo entendimento daquele contido na ação fiscal. Assim, não pode a Fazenda Pública ser obrigada a arcar com a inéria do sujeito passivo que, apenas vários anos depois da emissão das notas fiscais (2002 e 2003) escriturou as notas fiscais complementares de nafta e GLP (2011), emitidas dois anos antes (2009). Tal prática viola a segurança jurídica que rege o direito tributário.

O crédito extemporâneo, pois, se sujeita ao prazo de decadência a que se refere o parágrafo único do artigo 23 da LC 87/96, reitere-se: “*O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento*”.

Quanto ao fato do recorrente alegar que por ter agido em dissonância com o teor do artigo 101 do RICMS/97 então vigente, razão para ser apenada apenas com a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, impende afirmar-se que o artigo 101, §, II, “a”, dispõe sobre os procedimentos para a escrituração extemporânea de crédito do ICMS, e, ainda que o recorrente não o tenha obedecido, há que se aplicar a regra de que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória deve ser absorvida por aquela relativa a descumprimento de obrigação principal, como é o caso presente.

No tocante à alegação posta pelo recorrente de eventual inconstitucionalidade da lei ordinária estadual, ressalto que conforme disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

Dessa forma, pelos motivos sobejamente expostos, alinho-me ao entendimento da PGE/PROFIS e voto no sentido de NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto, mantendo o Auto de Infração tal como inicialmente lançado.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2)

Em que pese o brilhantismo do voto exarado pelo Ilustre Relator divirjo do seu entendimento quanto à infração 02.

Note-se que toda a legislação suscitada pelo Ilustre Relator, bem como os precedentes judiciais e administrativos deixam claro que o direito de utilizar o crédito de ICMS se extingue após 5 anos da data do fato que os originou. A divergência que ora se instaura não é quanto a este entendimento, e sim quanto à interpretação, no caso em análise, de qual o fato que originou o direito ao crédito.

No presente caso, o contribuinte emitiu notas fiscais em 2002 e 2003, nas quais o ICMS foi destacado a menor e, consequentemente, a apropriação do respectivo crédito para as operações subsequentes também foi a menor. Posteriormente, em 2008 e 2009, o Recorrente emitiu notas fiscais complementares, para recolher a diferença do imposto que não havia sido destacado em sua totalidade quando da emissão das notas fiscais originais.

Ou seja, em 2002 e 2003 iniciou o prazo de 5 anos para que o contribuinte utilizasse o crédito de ICMS referente ao imposto recolhido nas notas fiscais emitidas, o que foi feito pelo Recorrente. Por sua vez, em 2008 e 2009 se iniciou novo prazo de 5 anos para que fosse utilizado o crédito do imposto recolhido nas notas fiscais complementares, o que foi feito pelo contribuinte em 2011, dentro do prazo legal.

Frise-se que, antes da emissão das notas fiscais complementares, o Recorrente não poderia se creditar da diferença do imposto que deixou de ser recolhida, pois, não havia documentação idônea para tanto, conforme determina o *caput* do art. 23 da LC 87/96 e do art. 31 da Lei 7.014/96.

Entendo que a correta interpretação do Parágrafo Único do art. 23 da LC 87/96 e do art. 31 da Lei 7.014/96 para o caso em análise é a de que a data de emissão do documento fiscal, *dies a quo* do prazo de 5 anos para utilizar o crédito, ocorreu quando da emissão das notas fiscais complementares, pois, antes, desse evento, eventual utilização do crédito referente à diferença de ICMS nelas recolhida seria indevida, uma vez que não estaria consubstanciada em documentação que a comprovasse.

Face ao exposto, divirjo do entendimento do Ilustre Relator para entender que, no caso em análise, o *dies a quo* do prazo estipulado no Parágrafo Único do art. 23 da LC 87/96 e do art. 31 da Lei 7.014/96 é data de emissão das notas fiscais complementares.

VOTO pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reconhecer a improcedência da infração 02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto à infração 1 e, em decisão não unânime em relação à infração 2, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298663.0001/12-5, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$7.943.651,63, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Junior, Leonardo Baruch Miranda Souza, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Infração 2)

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS