

**PROCESSO** - A. I. N° 207103.0001/08-0  
**RECORRENTE** - BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0007-03/13  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 14/10/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF N° 0296-11/14

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. **2. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS INCORRETOS. MULTA. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 1% e 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **4. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE SAÍDA. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE LANÇAMENTO DO DOCUMENTO FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não apresentado razões de mérito das infrações. Não acolhida à tese recursal do indeferimento de emissão de certificado de crédito para quitação da autuação e extinção pelo pagamento/compensação, por falta de competência legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida pela 3ª JFJ, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 25/08/08, que exige ICMS no valor total de R\$1.738.693,46, em razão das seguintes infrações:

- 1. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal (2004/2005/2006), no valor de R\$930.009,80, acrescido da multa de 60%; Complementa à acusação: “A Britânia Eletrodomésticos nas sucessivas tomadas de serviços de transportes interestaduais, condição CIF, junto às transportadoras inscritas no cadastro da Sefaz/BA, e também junto às transportadoras não inscritas, não reteve nem efetuou os pagamentos dos ICMS destas operações, revestido na figura de contribuinte substituto. ANEXO I.*
- 2. Deixou de recolher do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (junho/2005), no valor de R\$22.230,96, mais multa de 60%. Em complemento à acusação, consta: “A BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICO EM OPERAÇÕES COM O CLIENTE MAGAZINE LUIZA DEIXOU DE TRIBUTAR AS SAÍDAS DE MERCADORIAS ENVIADAS, NFS 20585 E 20586, COMO SE AS MESMAS FOSSEM SUBSTITUIR MERCADORIAS, POR ELAS, RECEBIDAS EM TROCA, OU EM GARANTIA. AS MERCADORIAS FORAM ENVIADAS PELA MAGAZINE LUÍZA ATRAVÉS NFS 354487 E 55792. ESTAS NFS NÃO FORAM DESTINADAS A BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS, EM CAMAÇARI. LOGO, AS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS, NÃO APRESENTAM NENHUMA RELAÇÃO COM AS TROCAS E*

*SUBSTITUIÇÃO EM GARANTIA, QUE CERTAMENTE FORAM ENVIADAS PARA O PARANÁ OU SANTA CATARINA, OBSERVAMOS QUE SUBSTITUIÇÃO DE MERCADORIA EM GARANTIA CONSTA DO ARTS. 516 A 520, E DEVOLUÇÕES ARTS. 636 E 651 DO RICMS/BA-DEC 6284/97. ANEXO II.*

3. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade, no valor de R\$9,79, acrescido da multa de 60%; Em complemento à acusação, consta: “BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS LANÇOU EM DUPLICIDADE A NF 291807, 24/08/2005, RE/FL: 09/15. E EM 12/12/2005, RE/FL:13/09. ANEXO III.”*
4. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS oriundo de operação não tributada de serviço de transporte intramunicipal, (2004, 2005 e 2006), no valor de R\$6.278,73, acrescido da multa de 60%; Em complemento à acusação, consta: “A BRITÂNIA Eletrodomésticos creditou-se de ICMS em prestações internas de serviços de transportes de cargas, restritas ao território da Bahia, infringiu os art. 1º, parágrafos 7º e 8º, inciso V do RICMS/BA – Dec 6284/97. ANEXO IV”.*
5. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não ter entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado (2004/2005/2006), no valor de R\$10.976,70, acrescido de multa de 150%; Complementa à acusação, consta: “A Britânia Eletrodomésticos creditou-se de ICMS de prestações de serviços de transportes alheias ao seu estabelecimento, localizado em Camaçari. Remetente e destinatário das operações eram empresas do grupo, ou clientes. Infringiu art. 93, Inc III, alíneas a,b,c do RICMS/BA – Dec. 6284/97. ANEXO V.*
6. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais (2005 e 2006), no valor de R\$1.882,54 acrescido de multa de 60%; Em complemento à acusação, consta: “A Britânia Eletrodomésticos creditou-se de 17%, em prestações de serviços de transportes interestaduais, condição CIF, vinculadas a vendas de mercadorias interestaduais, quando nos CTCRs estão destacados 12%. Infringiu o art. 50, inciso II do RICMS/BA – Dec. 6284/97. ANEXO VI.*
7. *Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2005. ANEXO VII, no valor de R\$340,77, acrescido de multa de 70%;*
8. *Falta de recolhimento do imposto relat. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2006, levando em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exigido o ICMS no valor de R\$172,89, acrescido da multa de 70%;*
9. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, nos meses de novembro e dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a dezembro de 2006. Exigido ICMS no valor de R\$766.791,28, acrescido de multa de 150%. Em complemento à acusação, consta: “A Britânia Eletrodomésticos efetuou vendas de mercadorias para sul/sudeste cujas devoluções (físicas das mercadorias) não foram entregues em Camaçari, como pode-se comprovar através de CTCRs, cujo destinatário é o estabelecimento da Britânia de São José dos Pinhais/PR. Através de informações contidas em e-mails, remetendo as mercadorias para SJP/PR. Pelas ausências de dados no campo de transportes das nfs de devoluções. Pelas ausências de CTCRs, referentes às nfs. Pelas faltas de carimbos, dos fiscos estaduais, nos corpos das nfs de devoluções. Pelo estado físico das nfs sem indícios de manuseios, ou trânsito de mercadorias. Pela inobservância das normas tributária nos arts. 636(retorno da carga); art. 654, inclusive o parágrafo 1º(retorno de mercadoria não entregue ao destinatário), do RICMS/BA – Dec. 6284/97. Fotocópias dos diversos documentos anexas ao PAF, servirão de provas para análise de consecução da infração pelo autuado. CONTRIBUINTE INFRINGIU OS ARTS. 97. INC V, PARAG 3º, 209, INCs I, IV, VI; 636 todos do Decreto acima mencionado.*

Na Decisão proferida pela 3ª JF (fls. 2962 a 2970) foi apreciado que:

*Cuida o presente Auto de Infração do cometimento pelo autuado de nove infrações à legislação do ICMS consoante descrição reproduzida no início do relatório.*

*O autuante ingressou com defesa depois de ser intimado da reabertura do prazo de defesa, tendo em vista a revogação do Parecer nº 20.332/2008 que cancelou o Certificado de Crédito por meio da Nota Fiscal Avulsa nº 758742 que havia sido utilizada para quitação do débito integral do Auto de Infração.*

*Em sua impugnação o autuado não refutou e nem apresentou qualquer questionamento acerca do cometimento das infrações objetos do Auto de Infração, pelo que se depreende o seu pleno reconhecimento das acusações fiscais que lhes foram atribuídas.*

*Ao compulsar os autos, precipuamente depois de examinar os elementos que constituem cada acusação fiscal e*

*lastreiam seus respectivos demonstrativos de apuração e de débito, constato que se afiguram devida e corretamente apresentados, acompanhados que se encontram das cópias da documentação fiscal que deram origem às infrações cometidas pelo autuado.*

*Nesse sentido, diante da ausência de lide considero que restam caracterizadas todas as nove infrações do presente Auto de Infração.*

*Resta patente nos autos que, apesar do impugnante ingressar com defesa requerendo a improcedência do Auto de Infração, e assim tendo sido cadastrada no sistema da SEFAZ, a sua pretensão é clara de que objetiva, tão-somente, solicitar “ao CONSEF que, no uso das atribuições que lhe foram conferidas, resguarde incólume o Direito e a Justiça, afastando a revogação do Parecer nº 20.332/2008 e o cancelamento do Certificado de Crédito (Nota Fiscal Avulsa nº 758742), a fim de que sejam observados os institutos do Ato Jurídico Perfeito e do Direito Adquirido e o Princípio Constitucional da Segurança Jurídica, e de que seja mantida a quitação dos débitos tributários deste Auto de Infração com o crédito acumulado de ICMS.”*

*Como nitidamente se depreende do pleito do autuado, a revogação Parecer nº 20.332/2008 e o cancelamento do Certificado de Crédito são os objetivos da impugnação. Portanto, subsiste a questão atinente à competência do CONSEF para enfrentar e decidir sobre essa matéria.*

*Observo que, de acordo com o art. 2º do Regimento Interno do CONSEF, cujo teor reproduzo a seguir, cabe a esse órgão julgador atuar exclusivamente em conflitos decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária.*

*“Art. 2º O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), que integra a estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, é o órgão competente para, no âmbito administrativo, originariamente, julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e Recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”*

*Portanto, ante a ausência nos autos de qualquer lide a ser dirimida em torno do lançamento objeto do Auto de Infração e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária, falece competência a esse Conselho decidir acerca da revogação do Parecer e do Certificado de Crédito pretendido pelo autuado.*

*Ora, é evidente que, tanto o Parecer, quanto o Certificado de Crédito se referem, tão-somente, à quitação do Auto de Infração cujo lançamento não fora, sequer, questionado. Noutras palavras, o crédito tributário decorrente do Auto de Infração, que poderia ser objeto da atuação do CONSEF afigura-se devidamente qualificado, dimensionado e pacificado.*

*Logo, tendo sido os Pareceres Nºs 20332/08 e Nº 6805/2012 emitidos pelo Coordenador II DAT/METRO/CPROC, deve o autuado apresentar Recurso Administrativo ao Diretor da DAT/METRO/SEFAZ.*

*No tocante a alegação defensiva e reiterada no memorial apresentado na assentada de julgamento de que o Crédito Tributário, ora em lide, encontrava-se extinto, observo que tal argumento não deve prevalecer, haja vista que no teor do Parecer em questão consta expressamente a ressalva quanto ao reconhecimento da legitimidade da apuração dos créditos acumulados, bem como quanto à homologação do lançamento, objetos do Certificado de Crédito. Ademais, a revisão de seus atos é direito legalmente consagrado ao fisco, desde que amparada pelo interstício decadencial, como se verifica no presente caso.*

*Em suma, comungo com o entendimento da ilustre Procuradora Dr<sup>a</sup> Maria Dulce Baleeiro Costa, manifestado no Parecer PGE-PROFIS, fl. 2953, de que a Inspeção Fazendária emitente é o foro apropriado para o autuado questionar a legitimidade do supra referido certificado de crédito utilizado para o pagamento do Auto de Infração. Logo, como já dito acima, o contribuinte deve apresentar Recurso Administrativo perante a Autoridade Fiscal que emitiu e anulou o Certificado de Crédito.*

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

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 2983 a 3002), no qual inicialmente faz uma síntese dos fatos, esclarecendo que:

- a) Foi cientificado da autuação em 27/08/08. Protocolou pedido de utilização de crédito fiscal acumulado para quitar os débitos da autuação (art. 108-A, I, do RICMS/97), o qual foi apreciado pelo Inspetor Fazendário, emitiu o Parecer 20.332/08 em 09/10/08 (fl. 2919/2920), deferindo-o e emitindo o Certificado de Crédito (Nota Fiscal Avulsa 758.742, fl. 2922), quitando o débito;
- b) Em 27/03/12 (quase quatro anos depois) o Inspetor Fazendário emitiu o Parecer 6.805/12 (fl. 2924), revogando o Parecer 20.332/08 e cancelando o Certificado de Crédito, justificando que o crédito fiscal foi acumulado em desacordo com a legislação do ICMS, em especial o Dec.

4.316/95 e suas alterações, determinando o estorno do pagamento dos débitos e a reabertura do prazo para apresentação de impugnação a este Auto de Infração.

Argumenta que na impugnação apresentada procurou demonstrar que a revogação e cancelamento do certificado de crédito emitido ofende o ato jurídico perfeito, direito adquirido, segurança jurídica, dentre outros, motivo pelo qual requer a extinção do crédito tributário, reformando a Decisão proferida na primeira instância, conforme argumentos que passou a expor.

Transcreve o art. 108-A, I do RICMS/97, que trata da utilização de créditos fiscais acumulados que podem ser utilizados para pagamento de débito decorrente de autuação (b-3), o que foi requerido e deferido por meio do Parecer 20.332/08, *“no qual restou consignada a legitimidade do crédito acumulado comprovado através de fiscalização, bem como a possibilidade de utilização dos créditos fiscais acumulados para pagamento dos débitos decorrentes deste Auto de Infração”*.

Transcreve o despacho do citado Parecer, afirmando: *“o pleito do Requerente encontra amparo na legislação tributária vigente, em razão de possuir saldo de créditos fiscais acumulados suficientes, conforme atestado pela repartição fiscal, o que culminou no deferimento do pedido e a emissão do certificado de crédito correspondente (R\$ 3.777.557,01) para o pagamento de débito decorrente do Auto de Infração ao teor do disposto no art. 108-A, I, “b” do RICMS/97”*.

Afirma que a revogação deste direito, emitindo novo Parecer que revoga o anterior e cancelamento do Certificado de Crédito foi flagrantemente ilegal e não justifica o que foi apreciado na Decisão recorrida de ausência de competência para analisar a alegação defensiva de extinção do crédito fiscal, com amparo no Parecer da PGE/PROFIS, de que a Inspeção Fazendária é o foro apropriado para o sujeito passivo questionar a legitimidade ou não do certificado de crédito, onde deveria apresentar Recurso administrativo contra a sua anulação.

Diz que a Decisão recorrida deve ser reformada, nos termos do art. 156 do CTN, que prevê a extinção do crédito tributário (I) pelo pagamento ou (II) compensação, fato que ocorreu e extinguiu o processo, com seu arquivamento, fato que deve ser analisado, para o deslinde do feito, inclusive de inscrição em Dívida Ativa, contendo uma obrigação certa, líquida e exigível, o que não ocorre quando o valor exigido encontra-se quitado por meio de compensação. Questiona como o crédito tributário pode ser considerado líquido e certo, se foi extinto pela compensação?

Pondera que a Procuradoria Estadual apresentou breve manifestação (fl. 2953) no sentido de que a impugnação apresentada seria inepta, já que deveria ter apresentado Recurso administrativo perante o órgão que anulou o certificado de crédito, mas tal entendimento não deve prevalecer, na medida que, apresentou defesa fundamentada compatível com o pedido, não se enquadrando nas situações previstas no RPAF/BA.

Transcreve o art. 2º do Decreto nº 7.592/99 (Regimento Interno do CONSEF), enfatizando que é de competência deste Conselho, analisar os lançamentos, respeitando a ampla defesa, o contraditório e a verdade material. Destaca que a revogação do Parecer que cancelou o Certificado de Crédito, também foi proferida por ato da Secretaria da Fazenda, do qual o CONSEF é parte integrante, não podendo haver qualquer vedação à análise dos atos proferidos em questão.

Manifesta que não há no Regimento Interno do CONSEF, qualquer óbice à análise da validade da compensação e a extinção do crédito tributário, garantindo o exercício do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, prevalente no julgamento nos Recursos administrativos.

Argumenta que não é razoável a Decisão recorrida fundamentando que não pode analisar se o débito tributário está ou não quitado, pois pode acarretar em exigência de valores flagrantes ilegais. Requer reforma do Acórdão da 3ª JF, de acordo com as razões expostas.

Discorre sobre o instituto do Ato Jurídico Perfeito e do Direito Adquirido, bem como o Princípio da Segurança Jurídica previstos no art. 5º, XXXVI da CF 88, além do disposto no art. 146 do CTN.

Ressalta que ingressou com o pedido de utilização de crédito acumulado para quitar o Auto de Infração em questão, foi emitido o certificado de crédito correspondente, em conformidade com

o Parecer 20.332/08, pautado na legislação tributária e verificação do crédito que foi confirmado.

Diz que a mudança de entendimento manifestando que os créditos fiscais acumulados decorreram de saídas tributadas com alíquotas inferiores às das entradas, constitui um verdadeiro despautério, visto que o ato foi praticado em consonância com a legislação vigente à sua época, satisfeitos os requisitos formais e materiais, enquadrando com Atos Jurídicos Perfeitos, assegurando plenitude dos seus efeitos, ainda que haja mudança de entendimento do Fisco.

Pondera que os contribuintes não podem ficar sujeitos a mudanças de gestão e interpretação do Fisco, quando cumpre os requisitos legais, ao teor do art. 146 do CTN. Transcreve textos de doutrinadores acerca da matéria (fls. 2992 e 2993), Súmula 227 do extinto TFR (a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento), manifestado também pelo STJ na Decisão contida no EDcl no REsp 1174900/RS.

Conclui esta linha de raciocínio, afirmando que com base na legislação, doutrina e jurisprudência, a revogação do Parecer nº 20.332/2008, culminando no cancelamento do Certificado de Crédito, *“fere frontalmente o disposto no art. 146 do CTN e o Ato Jurídico Perfeito” e o Princípio da Segurança Jurídica.*

Argumenta que tendo demonstrado tais fatos e não tendo sido apreciados na Decisão ora recorrida, requer que sejam apreciadas, sob pena, de novo cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual requer reforma do Acórdão afastando a revogação do Parecer nº 20.332/08, mantendo a quitação dos débitos tributários desta autuação.

Diz que além destes argumentos, deve ser analisada a regularidade, validade do crédito acumulado e possibilidade de utilizar para pagar o débito tributário exigido nesta autuação.

Ressalta que o Parecer nº 6.805/12, que revogou o Parecer nº 20.332/08, em razão da suposta apropriação de créditos de ICMS em desacordo com a legislação do ICMS, em especial o Decreto nº 4.316/95, não pode prosperar, conforme razões que passou a expor.

Transcreve o art. 106, IV, do RICMS/BA, com a redação vigente à época dos fatos, dispondo sobre o direito ao acúmulo de créditos de ICMS quando as operações posteriores tiverem alíquotas inferiores às das operações anteriores, em perfeita consonância com o Princípio da Não-Cumulatividade, previsto no art. 155, II, §2º, I e II, da CF/88 e artigos 19 e 20 da LC 87/96.

Ressalta que a redação do art. 100 do RICMS/BA vigente à época dos fatos, e o art. 21 da LC 87/96, que elencam hipóteses de estorno do crédito de ICMS, não traziam qualquer determinação de estorno para a situação ora tratada.

Afirma que o Parecer 20.332/08 constitui ato jurídico perfeito emanado pela SEFAZ, validando e reconhecendo a legitimidade dos créditos acumulados, com o seguinte teor contido na ementa:

*ICMS. Crédito fiscal acumulado em virtude de vendas com alíquotas inferiores – Reconhecimento formal dos créditos fiscais acumulados e posterior emissão do Certificado de Crédito para pagamento de débito decorrente de Auto de Infração, conforme dispõe o art. 108-A, I, ‘b’ do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 – DEFIRO.*

Alega que o crédito de ICMS acumulado entre 11/2004 e 12/2008 está de acordo com a legislação vigente, conforme chancelado pelo próprio Parecer objeto da revogação, não encontrando amparo na justificativa de que o *“procedimento se encontra em desacordo com o disposto no Decreto nº 4316/95 e suas alterações, ou seja, lançados indevidamente na escrita fiscal”*.

Informa que o mencionado Decreto instituiu benefícios fiscais relativos à importação, industrialização e comercialização dos produtos nele mencionados, diferindo o ICMS para o momento da saída do produto importado e industrializado pelo importador, com destaque do imposto na nota fiscal de saída, à alíquota de 17% e 12% (saídas internas e interestaduais).

Aduz que como adquirente das mercadorias vendidas pela empresa beneficiária do regime previsto naquele Decreto, creditou do ICMS destacado na nota fiscal e tributou as saídas subsequentes com as alíquotas de 12% ou 17%, conforme natureza da operação, o que resultou no

acumulo de créditos fiscais de ICMS, tudo dentro da mais estrita legalidade, visto que não existia na legislação vigente qualquer vedação à manutenção de créditos nas referidas operações.

Portanto, até 31/12/2008 não havia qualquer menção à vedação de acúmulo de créditos (período questionado no Parecer nº 20.332/2008) no Decreto nº 4.316/95.

Diz que se considerado alteração legislativa posterior, no sentido de vedar a apropriação de créditos na situação ora questionada, os efeitos dessa suposta alteração não se aplica aos fatos anteriores, a luz do princípio constitucional da irretroatividade tributária, insculpido no art. 150, III, “a”, da CF/887, que se aplica à instituição ou majoração de tributos, e também a modificações nos sistemas de creditamento de tributos não-cumulativos, quando implique redução de crédito antes assegurado, haja vista que de forma indireta, cria nova carga tributária.

Transcreve cópia da ementa da Decisão de medida liminar em ADIN impetrada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) contra dispositivos da LC 102/00, alterando a LC 87/96 quanto aos critérios de apropriação de ICMS decorrentes de aquisição de ativo permanente, energia elétrica e serviço de telecomunicação.

Na situação presente, diz que a autoridade fiscal manifestou que pela manutenção do lançamento, argumentando que “*os créditos utilizados para o pagamento do crédito tributário seriam ilegítimos, já que o art. 3º do Decreto nº 4.316/95 vedava a acumulação de créditos*”, porém, a referida vedação foi inserida no final do ano de 2008 pelo Decreto nº 11.396/08, em data posterior ao da apropriação dos créditos fiscais, que foram utilizados para pagamento do Auto de Infração.

Conclui requerendo a reforma da Decisão da Primeira Instância, pela improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS no Parecer exarado (fls. 3022/3024), inicialmente faz uma síntese da autuação, julgamento e razões expendidas no Recurso.

Quanto à tese sobre a competência do CONSEF para julgar a questão sobre a emissão de certificado de crédito para quitação de Auto de Infração, afirma que comunga com o posicionamento firmado na Decisão de base de estar fora da alçada deste Conselho para julgar atos atinentes à emissão de certificado de crédito, conforme delimitado no art. 147 do COTEBÁ.

No tocante a suposta ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à segurança jurídica, afirma que discorda da tese do recorrente, pois é princípio basilar da Administração Pública, cristalizado na Súmula nº 473 do STF, de que “*a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos*”.

Ressalta que não se trata de revogação de ato administrativo por conveniência ou oportunidade, situação que permitiria a defesa do direito adquirido, mas sim de uma anulação.

Diz que na situação presente não há de se falar na utilização do princípio da confirmação, “*onde se mantém o ato nulo, não corrigindo a ilegalidade*”, porquanto a manutenção do ato ilegal pode resultar em prejuízo maior para o interesse público do que o da manutenção do ato.

Conclui opinando que falece competência ao CONSEF para discutir questões pertinentes ao ato da anulação do certificado de crédito, por expressa definição legal, e não tendo o recorrente se insurgido contra as infrações indicadas no Auto de Infração, deve ser improvido o Recurso.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, verifico que assim como na impugnação, o recorrente não apresentou razões de defesa contra as nove infrações apontadas na autuação (falta de retenção do ICMS; operações tributáveis como não tributáveis; utilização indevida de crédito fiscal e omissão de saída de mercadorias apurado em auditoria de estoques).

A questão central que norteou a defesa e o Recurso ora interposto refere-se ao pedido formulado

para quitar os valores exigidos no Auto de Infração, que inicialmente foi deferido e em momento posterior foi revogado. Portanto, conclui-se que diante dos fatos exposto, que há um reconhecimento tácito do cometimento das infrações, visto que não foram apresentados razões contestando as mesmas, nem qualquer prova para desconstituir as infrações à legislação tributária das quais foi acusado.

De modo geral, as questões carreadas no presente Recurso se reportam a:

1. Após a lavratura do Auto de Infração, foi requerido pagamento utilizando crédito fiscal acumulado, o qual foi deferido quitando os valores exigidos. Tendo sido revogado o Parecer pelo deferimento e cancelamento do certificado de crédito, deve ser apreciada a questão da extinção do processo pelo CONSEF;
2. A quitação do débito, feito com amparo na legislação tributária constitui Ato Jurídico Perfeito, Direito Adquirido e viola o Princípio da Segurança Jurídica, além de violar o art. 146 do CTN.
3. Que o crédito fiscal foi acumulado de forma legal e mesmo que tenha havido mudança de critério na legislação tributária, não pode ser aplicado a fatos geradores anteriores a sua implementação.

Quanto ao primeiro argumento, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em 25/08/08, tendo sido acostado à fl. 2769 Nota Fiscal Avulsa 758742/Certificado de Crédito com data de 09/10/08, e Parecer 20.332/08 deferindo a utilização de créditos acumulados no valor de R\$3.777.557,01, com indicação de que foi emitido para pagamento do Auto de Infração em questão.

Em seguida, foi juntado o Parecer nº 6805/12 no qual foi indicado a revogação do Parecer anterior de autorização para utilização do crédito fiscal acumulado (fl. 2777) e intimado a empresa para efetuar pagamento ou defesa no prazo de trinta dias (fl. 2780), tendo a empresa apresentado defesa em 26/04/12.

Pelo exposto, conforme estabelece o art. 90, II do RPAF/BA, havendo pagamento total do débito autuado, a homologação do recolhimento e o conseqüente arquivamento dos autos, caberá à Coordenação de Crédito e Cobrança, no âmbito da DAT Metro. Logo, caso o contribuinte após a autuação promova o pagamento do crédito tributário exigido, não há instauração de processo e sim homologação e arquivamento do Auto de Infração por parte do órgão administrativo preparador.

Na situação presente, com relação aos atos administrativo de apreciação do pedido de utilização de créditos fiscais acumulados para pagamento de valores exigidos mediante lavratura de Auto de Infração ou Notificação Fiscal, tais procedimentos não estão presentes no contencioso administrativo fiscal.

Conforme ressaltado pela PGE/PROFIS, no caso de indeferimento de petição por autoridade a que se dirigiu ou pelo órgão preparador, caberia impugnação àquela autoridade, conforme o caso, ao teor do art. 10, § 2º do RPAF/BA, que prevê:

*§ 2º É assegurado ao interessado o direito de impugnar o indeferimento ou arquivamento da petição declarada intempestiva, viciada de ilegitimidade, inepta ou ineficaz, no prazo de 10 (dez) dias, contado da ciência, mediante petição dirigida à autoridade ou órgão competente para conhecer o mérito do pedido.*

Dessa forma, não compete a este Conselho, julgar a questão sobre a emissão do Certificado de Crédito com finalidade de quitar débito exigido em Auto de Infração, visto que inexiste esta previsão de competência residual.

Da mesma forma, com relação aos argumentos de que a quitação do débito foi feito com amparo na legislação tributária, constitui Ato Jurídico Perfeito, Direito Adquirido e viola o Princípio da Segurança Jurídica, bem como foi acumulado de forma legal, observo que conforme anteriormente apreciado, estes procedimentos ocorreram antes da instauração do Processo Administrativo Fiscal, mediante revisão e anulação de atos administrativos emanados pela

autoridade fazendária (Súmula nº 473 do STF).

Conforme disposto no art. 121 do RPAF/BA, instaura-se o Processo Administrativo Fiscal para solução de litígios entre o Fisco e os sujeitos passivos, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração.

Portanto, a questão relativa à emissão de certificado de crédito e quitação de Auto de Infração não faz parte do processo, o que só se instaura a partir da apresentação de defesa.

Logo, diante das infrações (nove ao todo) que foram descritas no Auto de Infração, caberia ao contribuinte, a partir da apresentação da defesa ou Recurso, impugnar as exigências fiscais impostas na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações (art. 123).

Conforme apreciado na Decisão ora recorrida, diante da ausência de lide, “*restam caracterizadas todas as nove infrações do presente Auto de Infração*”, que não merece qualquer reparo.

Ressalto ainda que conforme anuído pela PGE/PROFIS, o art. 147 da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), através das Juntas de Julgamento Fiscal, julgar em primeira instância os Processos Administrativos Fiscais em que haja exigência de tributo e/ou multa e através de suas Câmaras de Julgamento Fiscal, julgar em segunda instância o Recurso de ofício e Recurso Voluntário de Decisão em Processo Administrativo Fiscal.

Portanto, conforme apreciado pela JJF e opinado pela Procuradoria Estadual, não tendo apresentado impugnação contra as infrações que lhe foram imputadas, não há questões recursais a serem apreciadas, visto que falece competência deste CONSEF para apreciar questões pertinentes ao ato de anulação de certificado de crédito, ocorrido em fase anterior ao da instauração do Processo Administrativo Fiscal.

Voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO (não conhecimento do Recurso Voluntário e Prejudicada sua apreciação)**

Em que pese o sempre fundamentado voto do Conselheiro Relator, ousou discordar do seu posicionamento em relação ao conhecimento do presente Recurso Voluntário e, por conseguinte, da própria decisão.

Não discordo do entendimento esposado na decisão paradigma de que uma das questões da lide é “*que norteou a defesa e o recurso ora interposto refere-se ao pedido formulado para quitar os valores exigidos no Auto de Infração, que inicialmente foi deferido e em momento posterior foi revogado.*” Não obstante ao aprofundamento dado, entendo que são dois os pontos relevantes para o deslinde do feito, quais sejam:

- a) Se a revogação do certificado de crédito é de competência deste CONSEF;
- b) Se houve a constituição do crédito tributário lançado neste Auto de Infração, com o reconhecimento da dívida pelo devedor.

Como bem pontuou o nobre Relator *ad quem*, não cabe ao “*Conselho, julgar a questão sobre a emissão do Certificado de Crédito com finalidade de quitar débito exigido em Auto de Infração, visto que inexistente esta previsão de competência residual.*”

Realmente, a revogação do certificado de crédito é procedimento que o CONSEF não tem competência para aferir validade, segundo a legislação estadual. Assim, sendo, não cabe a este órgão perquirir se houve correção na concessão do primeiro certificado.

Nessa esteira, cabe trazer à colação o que dispõe o artigo 26 da Lei Estadual nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito

passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).

(...)

§ 2º Saldos credores acumulados a partir de 16 de setembro de 1996, data da publicação da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, por estabelecimentos que realizem as operações e prestações de que trata o inciso II do art. 3º podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu neste Estado;

**II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes deste Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito, conforme dispuser o regulamento; (grifo nosso)**

Por sua vez, o então vigente regulamento do RICMS/BA, determinava no seu art. 108-A, as seguintes regras sobre a utilização dos créditos acumulados, *in litteris*:

Art. 108-A. Os créditos fiscais acumulados nos termos do art. 106 poderão ser:

I - utilizados pelo próprio contribuinte:

b) para pagamento de débito do imposto decorrente de:

1 - entrada de mercadoria importada do exterior;

2 - denúncia espontânea;

3 - autuação fiscal;

(...)

§ 4º Exceto na hipótese prevista no § 3º, as demais transferências de crédito acumulado a outros contribuintes dependerão de ato específico do Secretário da Fazenda, em cada caso, observando-se o seguinte:

I - na petição do interessado deverá constar a indicação do fim a que se destina o crédito fiscal, bem como o valor a ser utilizado e o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ do beneficiário;

II - fica condicionada ao exame fiscal quanto à existência e regularidade do crédito acumulado e à informação dos respectivos saldos na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) apresentada pelo contribuinte;

III - caberá à Diretoria de Planejamento da Fiscalização a elaboração de parecer e o seu encaminhamento ao Secretário da Fazenda.

IV - uma vez deferido o pedido, será expedido certificado de crédito do ICMS, nos termos do art. 961.

V - após expedição do certificado, o contribuinte emitirá nota fiscal para dedução do saldo existente no Registro de Apuração do ICMS de uso especial;

Já o art. 961 do mesmo código legal dispunha que o certificado de crédito seria emitido pela repartição fiscal competente, conforme se vê abaixo:

Art. 961. O Certificado de Crédito do ICMS (Anexo 79) será emitido pela repartição fiscal competente:

I - para fins de utilização de crédito fiscal acumulado para pagamento do imposto decorrente de operação de importação, de denúncia espontânea, de autuação fiscal ou de antecipação tributária do imposto de responsabilidade do próprio contribuinte;

II - para transferência de crédito fiscal entre contribuintes, nas hipóteses regulamentares;

III - para documentação e comprovação dos créditos fiscais constantes em documentos fiscais de aquisição de mercadorias ou insumos e de serviços tomados, para efeitos de compensação com o imposto devido em operações ou prestações subseqüentes;

Diante da análise da legislação vigente à época dos fatos, não pairam dúvidas que a competência da emissão do certificado de crédito era e foi exercida pelo Inspetor Fazendário da circunscrição do Contribuinte, consoante se vê nos Pareceres nº 20.332/08 (fls. 2919) e nº 6805/2012 (fl. 2924), que concedeu e revogou, respectivamente, o certificado ora ventilado.

Sendo assim, cabe indagar depois de afastada a competência do CONSEF quanto a revogação do Certificado de Crédito, como poderia ser reaberto o prazo de defesa no presente Auto de Infração

para que houvesse manifestação sobre a revogação realizada em outro procedimento administrativo autônomo?

Pois bem.

Para chegar à resposta dessa indagação, desaguamos inexoravelmente antes no segundo ponto levantado, qual seja, se já houve a constituição do crédito tributário pelo reconhecimento da dívida pelo contribuinte.

Compulsando os autos, entendo que o reconhecimento do débito pelo contribuinte, com a respectiva constituição do presente crédito tributário, já foi realizado em momento anterior, no intuito de que houvesse o pagamento por meio de Certificado de Crédito, antes homologado pela autoridade competente, mas que fora revogado, segundo o Inspetor fiscal, por ter sido acumulado em desacordo com a legislação do ICMS, em especial o Decreto nº 4.316/95.

Julgo, baseado na lógica da legislação, bem como pelo desencadeamento dos fatos expostos, que para que houvesse a constituição do crédito do presente crédito tributário com pagamento por meio do Certificado de Crédito, era necessário o seu reconhecimento prévio por parte do Contribuinte, uma vez que só se paga aquilo que se tem como devido. Foi nestes termos que houve o reconhecimento do débito, a constituição do crédito e o pagamento através do Certificado inicialmente concedido, mas que depois foi revogado, repita-se, em procedimento apartado do presente PAF.

Em suma, fica claro que não há conexão legal entre a revogação do Certificado de Crédito e a reabertura do prazo de defesa no presente PAF, exatamente por ser tratar de procedimentos autônomos, pois, com o reconhecimento do crédito para sua constituição e pagamento, não há mais lide tributária para ser julgada por este CONSEF, pois resta desnecessária a manifestação do Contribuinte sobre algo que já anuiu.

Neste ponto, impende transcrever trecho do voto do Relator de piso que resume o acima dito:

“Portanto, **ante a ausência nos autos de qualquer lide a ser dirimida em torno do lançamento objeto do Auto de Infração e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária**, falece competência a esse Conselho decidir acerca da revogação do Parecer e do Certificado de Crédito pretendido pelo autuado.” (grifo nosso).

*Pari passu*, com a concessão e revogação do certificado de crédito, que como vimos, não é de competência deste colegiado, vejo que a matéria ventilada já foi discutida e exaurida em outro procedimento administrativo, que se não observou os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, estaria eivada de nulidade insanável.

Diante da linha de raciocínio aqui defendida e também esposada na decisão de *primo grau*, creio claramente que o presente Recurso Voluntário sequer pode ser conhecido por esta Câmara para sua apreciação, uma vez que não há mais lide ou pretensão resistida por parte do Contribuinte em relação ao reconhecimento de débito tributário lançado, devendo o mesmo ser cobrado por meio da ação pertinente e com respaldo no art. 174 do CTN.

Fora esse óbice intransponível, vejo incabível o debate da questão pela falta de competência deste colegiado em julgar o mérito da revogação do Certificado de Crédito.

Pelo exposto, voto pelo **NÃO CONHECIMENTO** do Recurso Voluntário, por restar prejudicada a apreciação do mérito da autuação, ante ao inequívoco reconhecimento e constituição definitiva do débito tributário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207103.0001/08-0**, lavrado contra **BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.738.693,46**, acrescido das

multas de 60% sobre R\$960.411,82, 70% sobre R\$513,66 e 150% sobre R\$777.767,98, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “a”, VII, “a”, V, “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisal Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS