

**PROCESSO** - A. I. Nº 299326.0313/10-4  
**RECORRENTE** - PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
**RECIRRDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO- Acórdão 2ª JJF nº 0348-02/10  
**ORIGEM** - INFAS INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 02/12/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0358-11/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ATIVO PERMANENTE. A mera escrituração e a falta de creditamento não configura utilização de crédito fiscal relativo ao ativo permanente. Os créditos lançados indevidamente devem ser estornados, mas não devem ensejar a cobrança de ICMS. Infração elidida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2010 para cobrar ICMS no valor de R\$339.540,55, em decorrência do cometimento de 03 infrações, das quais, é objeto do presente recurso, somente a infração 01, abaixo transcrita:

*Infração 01 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. ICMS no valor de R\$313.174,77. Multa de 60%;*

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 33 e 34, contestando e pedindo pela improcedência da infração 1 e, por parte do fiscal autuante, houve a apresentação de informação fiscal às fls. 49 a 50, afirmando que o contribuinte não respeitou a legislação sobre os créditos fiscais referentes a bens do ativo imobilizado, solicitando pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 2ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

#### "VOTO

*O lançamento de ofício traz a exigência tributária, relativa à multa por descumprimento de obrigação acessória e o ICMS em razão de descumprimento da obrigação principal, totalizando 03 infrações.*

*Verifico que o autuado reconhece as infrações 02, 03, em relação às quais, considero subsistentes, tende em vista que foram imputadas em consonância com os dispositivos apontados.*

*Resta a análise da infração 01, que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

*O impugnante alega que se encontra em fase de implantação e, os livros fiscais, não havendo entradas e saídas. Afirma que, conforme regra do CIAP, a empresa só deixa de utilizar os créditos quando não houver mais débitos ou ultrapassados os anos, não havendo tais circunstâncias, não cabendo a imputação em questão.*

*Observo, contudo, que, mesmo se encontrando em fase de implantação, os créditos lançados indevidamente são passíveis da exigência fiscal em questão. Lembra muito bem o autuante que o lançamento constitui atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade fazendária, conforme art. 89 do RICM/BA, bem como após 5 anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento, conforme o art. 90 do RICMS/BA.*

*Assim, os créditos lançados indevidamente devem ser exigidos mediante Auto de Infração, sob pena de haver a homologação tácita de tais lançamentos que aproveitaram os aludidos créditos, em consonância com os dispositivos apontados no Auto de Infração, bem como a multa aplicada, prevista no inciso VI, "a" do art. 42 da Lei 7014/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o quantum recolhido, relativo à infração 3."*

Inconformado, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 70 a 80, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada.

Inicia seu recurso fazendo uma síntese dos fatos e do julgamento de primeiro grau. Diz que encontra-se em fase de implantação, com seu maquinário lacrado por força de decisão judicial proferida em ação cível na qual se questiona patente de produtos. Fala que nesta situação, "*embora esteja acumulando créditos em ICMS, não vem utilizando os mesmos para se creditar*". Por isso, apresenta o ora debatido Recurso "*vez que no caso em tela houve mero erro material no preenchimento dos livros fiscais, o que vem sendo corrigido pela empresa, sem ter havido efetivamente a utilização indevida de tributo*". Entende que houve descumprimento de obrigação acessória, e não no descumprimento da obrigação principal.

Em relação a sua escrituração contábil, diz que realmente houve erro no lançamento do seu crédito no livro registro de entrada, mas, que de fato, não foi realizada qualquer saída tributada. Consequentemente, assevera que "*inexistindo saída tributável inexistiu ICMS a recolher, não havendo por conseguinte qualquer compensação com crédito existente*".

Transcreve o PARECER Nº 06336/2010, para embasar sua argumentação de que "*há o direito a credito de ICMS resultante da aquisição de bens destinados ao ativo permanente e que o mesmo deve ser utilizado proporcionalmente às saídas tributadas*". Junta cópias de seu livro Registro de Entrada, de Saída, e CIAP, bem como seu controle de estoque, para comprovar que não está em operação. Também apresenta sua DCTF e DIPJ, para demonstrar que não há qualquer tipo de produção de bens.

Em seguida, fala sobre a verdade material no processo administrativo para colocar em consideração que, tendo este princípio como norte, "*a Autoridade Fiscal dirige a investigação dos atos tributários praticados pelo contribuinte no sentido de averiguar se a obrigação, principal ou acessória a ele imposta, foi de fato cumprida*". Diz que para chegar à constatação do cumprimento dessa obrigação, cabe ao Fisco utilizar-se de todo o manancial probatório disponível, como o confronto de documentos, guias de recolhimento, entre outros, para então formar sua convicção, não podendo se eximir da constatação da verdade dos fatos, tendo em vista o apego a meros formalismos.

Neste ponto, cita o posicionamento de Aurélio Pitanga Seixas Filho para afirmar que somente com base na verdade dos fatos, e não em cima de meras presunções formais, é que o julgador administrativo pode fazer seu juízo de valor.

Neste diapasão, afirma que na hipótese dos presentes autos, "*restou totalmente comprovado que não houve utilização indevida de crédito de ICMS, desrespeitando a proporção de 1/48, visto que não houve ICMS a recolher pela empresa ora corrente!*". Alega que deve ser reconhecida a inexistência de infração, e por conseguinte, o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, e a cobrança de multa.

Após, passa a discorrer sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e as multas fiscais.

Fala que o fundamento de validade primeiro de uma norma jurídica deve ser o sentido de justiça e aplicação do princípio da razoabilidade em matéria de penalidades pecuniárias é aceito na doutrina, cita ensinamento de José Carlos Graça Wagner sobre o tema. Alega que o parâmetro mais usual do crivo dos limites das multas fiscais "*diz respeito à observância da razoabilidade e da proporcionalidade da exação*", e que, segundo o STF, os limites da lei devem regular a conduta de modo proporcional e adequado. Assevera ainda que a "*doutrina constitucional moderna e o Supremo Tribunal Federal, nesse sentido, determinam que não se deve analisar as leis somente sob a ótica do princípio da reserva legal. O julgamento da questão deve ter como base o princípio da reserva legal proporcional, que tem como pressuposto não somente a*

*legitimidade dos meios e dos fins a serem alcançados, mas também a necessidade de utilizar-se o meio menos gravoso ao indivíduo para alcançar o fim almejado".*

Conclui que é proibido haver distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade e a proporcionalidade. Cita lição do Ministro do STF, Gilmar Mendes e o RE nº 18.331.

Ao final, partindo dos pressupostos de que não houve utilização indevida de crédito fiscal e prejuízo ao erário público, clama pelo afastamento da incidência de multa, sob pena de violação ao princípio da proporcionalidade, razoabilidade e do não-confisco.

Adiante, fala sobre o princípio do não-confisco em matéria tributária.

Cita os professores Vittorio Cassone e Douglas Yamashita para dizer que a não observância de uma proporcionalidade na previsão das multas pode levar à aplicação de multas confiscatórias, ensejando a possibilidade de declaração de constitucionalidade por violação expressa ao art. 150, IV, da CF/88.

Ao final, pede a reforma da Decisão de piso, para que o Auto de Infração em epígrafe seja julgado improcedente.

Após os autos foram encaminhados a PGE/PROFIS para análise.

Ao exarar o Parecer de fls. 793 a 794, a i. procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, após uma breve síntese do Recurso interposto, entende que as alegações merecem acolhimento, pois não houve débitos de ICMS no período fiscalizado.

Aponta que a autuante exige ICMS, por ter a empresa lançado indevidamente crédito fiscal do CIAP em sua escrita fiscal, sob o argumento de que o lançamento é ato vinculado e que uma vez feito o registro do crédito indevido, deve ser exigido o imposto. Alega que a utilização indevida de crédito fiscal não pode ser traduzida pelo mero lançamento do crédito fiscal na escrita.

Afirma que a utilização indevida de crédito fiscal pressupõe a redução do débito de ICMS com o abatimento pelo crédito fiscal inidôneo e que o simples lançamento na escrita fiscal não significa dizer que o crédito fiscal foi utilizado. Aponta que as provas dos autos indicam que não houve no período fiscalizado a ocorrência de fato gerador do ICMS e assim, os créditos equivocadamente lançados não foram efetivamente utilizados, já que não reduziram débito do imposto.

Lembra que "*a exigência da presente autuação é de descumprimento de obrigação principal, ou seja, exige-se ICMS! Se não houve ICMS devido no período, não há que se sustentar exigência fiscal!*". Concluí seu raciocínio afirmando que os créditos lançados equivocadamente devem ser estornados pelo procedimento fiscal competente, "*mas sem que isso importe em exigência do imposto*".

Ao final, junta os Acórdãos CJF nº 0551-12/06 e CS nº 0039-21/09 e opina pelo provimento do Recurso Voluntário para que a infração 01 seja considerada improcedente.

No Despacho de fls. 809 a 811, a n. procuradora Aline Solano Souza Casali Bahia, expressa sua discordância do opinativo de fls. 793 a 794 da lavra da i. procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa. Alega que o fato de o contribuinte não ter tido débitos de ICMS para compensar com os créditos indevidamente lançados não elide a infração, nem é pressuposto para sua configuração. Expõe que o "*simples fato de o contribuinte ter lançado indevidamente um crédito na sua escrita fiscal já caracteriza a infração e autoriza a aplicação de multa prevista no artigo 42, inciso VII, "a" da Lei nº 7.014/96*". Também lembra que a LC 87/96 estabelece que a apropriação deve-se dar obrigatoriamente na proporção de 1/48. Em seguida, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

À fl. 811, a procuradora assistente do NCA, a i. Paula Gonçalves Morris Matos, apóem o seu de acordo ao Parecer de lavra da procuradora Aline Solano Souza Casali Bahia, no sentido do Improvimento do Recurso em debate.

Na assentada de julgamento do dia 03.09.2012, após a abertura dos trabalhos, foram juntados aos autos pelo contribuinte, inúmeros documentos fiscais da empresa, sendo requerido em mesa pela Patrona da parte o adiamento do feito, para que todas as provas fossem devidamente analisada. Em atendimento ao pleito, em nome do princípio da ampla defesa e em busca da verdade material, a 2<sup>a</sup> CJF decidiu pelo adiamento do julgamento para a sessão do dia 05.09.2012.

No dia 05 de setembro de 2012, em sessão de julgamento, a 2<sup>a</sup> CJF converteu o auto em diligência para a ASTEC no intuito de se tomasse as seguintes providências:

1. *Com base nos livros e documentos fiscais anexadas aos autos, elaborasse planilha com um demonstrativo da conta corrente fiscal do recorrente relativamente ao período abrangido pela infração;*
2. *Havendo crédito fiscal utilizado efetivamente pelo contribuinte, elaborasse planilha especificando o valor e a data deste creditamento;*
3. *Apurasse se os valores lançados no RAICMS referiam-se a apropriações de créditos fiscais decorrentes de aquisições de bens para o ativo imobilizado, apuradas na proporção de 1/48;*
4. *Intimassee o Contribuinte do resultado da diligência, para querendo, se manifestasse sobre as conclusões alcançadas.*

Em resposta, foi elaborado o Parecer ASTEC nº 108/2013, fls. 1.285 a 1.286, no qual foram tomadas as seguintes conclusões, *in verbis*:

*Em cumprimento ao pedido da diligência fiscal, forma realizados os seguintes procedimentos diligenciais:*

1. *No dia 13/09/2013, o recorrente foi intimado (fls. 1287/1288), a apresentar os livros e demais documentos fiscais para cumprimento da Diligência Fiscal;*
2. *No dia 23/09/2013, o recorrente solicitou vistas do PAF para verificar alguns documentos (fl. 1289).*
3. *No dia 24/09/2013, o recorrente solicitou 20 dias de prorrogação do prazo (fl. 1290), ficando agendado para o dia 15/10/2013, a apresentação dos documentos solicitados.*
4. *No dia 15/10/2013, através da Manifestação nº 306146/20013-6 (fls. 1291/1293) o recorrente apresentou argumentos para serem reanalisados (fls. 1292) informando que “não houve a utilização do crédito de forma integral registrando de forma indevida, como também não utilizamos nesses períodos os créditos obedecendo às regras do CIAP, considerando que não houve operações de saídas para aplicação da proporcionalidade dos créditos”. Anexou Planilha do Controle de Crédito Imobilizado 2007 e 2008 (fl. 1293) e apresento, também, os Livros Registro de Apuração de ICMS, dos exercícios 2007 e 2008 (que após confrontos foram devolvidos), que serviram de base à autuação e as cópias dos Livros Registro de Apuração do ICMS reconstituídos (fls. 1319/1402), cópias do Livro CIAP (fls. 1403/1610). Não foi apresentado, porém, nenhum requerimento à SEFAZ, do recorrente, pedindo autorização para a reconstituição da escrita fiscal.*
5. *No dia 16/10/2013, após análise e exame dos demonstrativos e documentos apresentados, considerando que os créditos fiscais indevidos, reclamados pelo autuante na Infração 01, apesar de não constar nenhuma operação de saída com débito do imposto como alegado pelo recorrente, fora acumulados para o exercício seguinte, foram solicitados do recorrente as DMA's e Livros Registro de Apuração do ICMS correspondentes aos exercícios de 2010 a 2013, para comprovar que não foram utilizados os créditos fiscais acumulados nos exercícios subsequentes (fl. 1611).*
6. *No dia 31/10/2013, o recorrente apresentou as cópias dos livros e DMA solicitados até 07/2013 (total de 338 páginas) que foram anexadas aos autos (fls. 1614/1949).*
7. *Após os devidos exames e confortos dos livros fiscais e valores demonstrados referentes ao crédito imobilizado de 2007 e 2008, são apresentados as seguintes constatações:*
  - a. *Os valores informados nas DMA's apresentadas (fls. 1294/1305 e 1306/1318), referentes aos exercícios de 2007 e 2008 (recepção via INTERNET no dia 27/01/2010), constam os valores dos créditos indevidos da infração 01, entretanto, no mesmo período, por não ter ocorrido nenhuma operação com débito do imposto nas saídas, os valores dos créditos fiscais foram acumulados, registrando em 12/2008, um total de R\$ 287.268,99, de saldo credor para os exercícios seguinte (fl. 1318).*
  - b. *Nos Livros Registro de Apuração reconstituídos (exercícios 01/2009 a 09/2011), verifica-se, do mesmo modo, que não foi utilizado nenhum crédito fiscal, por não ter havido nenhuma operação, neste período, de saídas tributadas, ficando os valores acumulados, integralmente, no livro RICMS, como pode ser constatado nos lançamentos de 01/01/2009 a 31/12/2009 (fls. 1617 a 1657), 01/01/2010 a 31/12/2010 (fls; 1661 a 1707), 01/01/2011 a 31/08/2011 (fls. 1708/1743). A partir de setembro de 2011 começou a*

*registrar e se creditar, efetivamente, dos valores correspondentes as quotas mensais de créditos (1/48), referentes às aquisições do Ativo Imobilizado.*

#### **DA CONCLUSÃO**

*Diante do exposto, com base nos demonstrativos e documentos anexos aos autos e apresentados, o recorrente comprovou que, “não houve a utilização dos créditos de forma integral registrado de forma indevida, como também não foram utilizados nesses períodos os créditos obedecendo das regras do CIAP, considerando que não houve operações de saídas para a aplicação da proporcionalidade do crédito.” (grifos no original)*

Em assentada de julgamento, a n. procuradora Maria Olívia de Teixeira Almeida, fez constar que se alinha ao posicionamento da i. procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa no Parecer do fls. 793 a 794, no sentido de merecem acolhimento as súplicas recursais, pois não houve débitos de ICMS no período fiscalizado, comprovado pelo Parecer ASTEC, bem como devido a existência de decisão judicial que não permita a produção da empresa e que não há, no presente caso, potencial possibilidade de utilização dos créditos indevidamente escriturados, em face da posterior retificação dos livros.

#### **VOTO**

O presente recurso tem por objeto a modificação da Decisão da 2<sup>a</sup> JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lançado pela utilização indevida de crédito fiscal referente a entradas de bens adquiridos para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no valor histórico de R\$313.174,77.

Compulsando os autos, entendo que merece guarida os argumentos recursais.

*Ab initio, informo que grande parte dos documentos juntados aos autos na sessão de julgamento do dia 03.09.2012 (livro de Apuração, livro de Entradas, livro de Registro, etc.) já se encontravam acostados aos autos. A única alteração foi a retificação extemporânea do livro CIAP, feita pelo contribuinte e sem os requisitos previstos no RICMS para tal procedimento, mas que não repercutem no cerne da questão, uma vez que não poderia ser cobrado novo valor de ICMS pela infração em discussão.*

Também aponto que não houve nenhuma súplica em relação a questões preliminares de nulidades, prejudicais ao julgamento de mérito. Mesmo assim, da análise dos autos, entendo que o presente PAF foi elaborado conforme as regras pertinentes, não sendo cometido de nenhum vício que o inquine de nulidade, consoante os artigos. 18 e 39 do RPAF/BA.

Já no debate do mérito da infração 1, filio-me ao entendimento da n. procuradora Maria Dulce Hasselman Rodrigues Baleeiro Costa, externado no seu Parecer de fls. 793 a 794, de que não houve utilização indevida de crédito fiscal, uma vez que, não houve débito fiscal.

Está comprovado nos autos que a empresa encontrava-se fechada e não fez circular mercadorias, deste modo, não houve nenhuma compensação entre débitos e créditos de ICMS e, por conseguinte, não se operou a utilização indevida de créditos.

Portanto, entendo que não há imposto devido e não houve descumprimento da norma insculpida no art. 42, inciso VII, "a" da Lei nº 7.014/96.

Neste sentido, peço vênia para transcrever parte do lapidar voto do i. conselheiro Nelson Antônio Daiha Filho, no Acórdão CJF Nº 0208-12/09 sobre a mesma questão, *in litteris*:

*"A sistemática legal de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços resulta do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas, técnica que no Brasil foi elevada ao patamar constitucional, consubstanciando o princípio da não-cumulatividade. Frente a essa circunstância, a exigibilidade do tributo, nas hipóteses de lançamento escritural de créditos indevidos é passível de lançamento, desde que os valores apropriados sejam efetivamente utilizados para amortizar débitos de ICMS. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido, em relação ao tributo, se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal.*

Todavia, para a situação em exame, o sr. relator, operou efeitos modificativos no lançamento, aplicando a norma prevista no art. 42, inc. VII, da Lei nº 7.014/96, que contém penalidade específica, para as hipóteses de lançamento de créditos fiscais indevidos que não resultem em descumprimento de obrigação principal.

O mencionado efeito modificativo, no nosso entender, não poderia ser realizado pela instância julgadora. A primeira objeção diz respeito aos limites conferidos ao órgão julgador para alterar o lançamento de ofício, via desconstituição de obrigação tributária principal (obrigação de pagar tributo) para convertê-la em multa por descumprimento de obrigação da mesma natureza. Não há previsão no nosso ordenamento que autorize a adoção de tal procedimento. O que a lei permite (art. 157 do RPAF) é a conversão da obrigação principal em acessória, nas hipóteses em que se verifique a insubsistência da infração referente à exigência de tributo, mas remanesça infração de natureza instrumental."

Não há como dar guarida a pretensão do Fisco no presente caso dos autos, em ver lançado o tributo tipificando pela conduta de "utilização indevida de crédito fiscal" quando não houve no mundo fenomênico, efetivamente, tal creditamento. A mera escrituração observada na situação trazida a julgamento jamais poder ser confundida com a real utilização do crédito, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade cerrada do direito tributário.

Mais uma vez socorro-me das brilhantes razões do conselheiro Nelson Antônio Daiha Filho, no seu voto divergente do Acórdão CS Nº 0039-21/09 sobre a conceituação da expressão "utilização indevida de crédito" no direito tributário, *in verbis*:

"(...)

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

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

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

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

Incide no caso vertente, portanto, tão-somente a multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, "b", da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS, como pontuado, com acuidade, na Decisão recorrida."

Neste ponto, vale relembrar que não fora comprovada, quando da análise dos livros fiscais, que houve a utilização indevida de crédito no montante indicado pela fiscalização, como concluiu o Parecer ASTEC nº 108/2013.

Assim, creio que os créditos escriturados indevidamente não podem ser exigidos mediante o presente Auto de Infração, sendo inaplicável a multa prevista no inciso VI, "a" do art. 42 da Lei 7014/96, mas tão somente lançado o montante dos créditos fiscais que foram efetivamente utilizados para compensar débitos do imposto, dentro da sistemática de apuração do ICMS, que nada mais é do que o confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas tributadas, que compõem o saldo do imposto (credor ou devedor).

No caso dos autos, devido a empresa não estar em operação durante o período autuado e, consequentemente, por não ter ocorrido nenhuma operação que ocasionasse débito do imposto nas saídas no período de 2007 e 2008, constato que os créditos fiscais nunca foram utilizados, mas sim, indevidamente escriturados.

No vertente caso, portanto, resta aplicável somente a multa por descumprimento de obrigação

acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Pelo todo exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, para que seja julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, convertendo a penalidade da infração 1 na multa de R\$ 140,00 prevista no art. 42, XVIII, “b” da Lei nº 7.014/96.

#### VOTO EM SEPARADO (Infração 1)

Não obstante concordar com a conclusão do Ilustre Relator, pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, relativo à infração 1, entendo que algumas considerações são necessárias.

No mérito desta autuação, não há dúvida de que restou comprovado que houve, por parte do recorrente, a mera escrituração, no livro Registro de Apuração do ICMS, de valores relativos a créditos fiscais oriundos de aquisições de bens do ativo imobilizado, sem nenhuma repercussão no recolhimento do ICMS, tendo em vista que naquele período a empresa encontrava-se em fase de implantação, e, por força de decisão judicial, o seu maquinário encontrava-se lacrado, portanto, impedido de exercer às suas atividades industriais.

Neste caso, alinho-me ao primeiro Parecer da PGE/PROFIS, fls. 793 a 794 da ilustre procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa e ratificado, na assentada de julgamento, pela i. procuradora Maria Olivia Teixeira de Almeida, de que no presente caso não houve utilização indevida de crédito, mas tão somente escrituração irregular já que não houve débito do ICMS no período fiscalizado.

Ressalto que o presente lançamento não se coaduna com as decisões citadas pelo Ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, no voto divergente, pois se referem a empresas que se encontravam em plena atividade industrial ou comercial. A situação sob análise é excepcional pois ficou comprovado nos autos que o estabelecimento à época dos fatos geradores (2007 a 2008), inclusive na data da lavratura do Auto de Infração, ocorrido em 31/03/2010, não estava produzindo pois como dito anteriormente, além de estar em fase pré operacional, os seus equipamentos estavam lacrados, por força de decisão judicial.

Por fim, há de se salientar que, de acordo com o Parecer ASTEC nº 7108/2013, fls. 1285/1286, o sujeito passivo somente entrou em atividade a partir de setembro/2011, quase dois anos após o encerramento da fiscalização que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Com as considerações acima, acompanho o voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto ao provimento parcial do Recurso Voluntário - infração 1)

Em que pese a boa argumentação expendida pelo i. Relator divirjo do seu posicionamento quanto ao provimento parcial do Recurso Voluntário, relativo à infração 1.

Preliminarmente, ressalto que os fundamentos trazidos dos Acórdãos CJF nº 0208-12/09 e CS nº 0039-21/09, se referem a **voto divergente** e **voto vencido**, proferidos em decisões relativa à mesma matéria objeto deste lançamento. Logo representam posicionamentos que não refletem a jurisprudência das decisões emanadas por este Conselho sobre a mesma matéria em questão, que por decisão da maioria foram contrários aos fundamentos de que o Nobre relator se socorre.

O lançamento acusa utilização indevida de crédito fiscal referente a entradas de bens adquiridos para integrar o ativo permanente, tendo o contribuinte utilizado integralmente, como crédito, os valores pagos na compra de bens do ativo, sem obedecer à regra de proporcionalidade.

Na decisão proferida pela Primeira Instância, foi fundamentado que a empresa se encontrava em fase de implantação e, que os créditos fiscais lançados indevidamente são passíveis da exigência fiscal, cuja responsabilidade da escrituração dos créditos fiscais é do contribuinte, ficando sujeito

a posterior homologação pela autoridade fazendária (art. 89 do RICM/97), sob pena de ocorrer homologação tácita do lançamento, conforme dispõe o art. 90 do RICMS/BA.

Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que:

- A) O demonstrativo à fl. 7 relaciona valores de créditos de bens do ativo adquiridos, que foram escriturados no livro Registro de Entrada e transportadas para o livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS - fls. 8 a 24);
- B) Foi indicado no enquadramento o art. 97, XII do RICMS/97, que estabelece vedação à utilização do crédito fiscal relativa à entrada de bens destinados ao ativo imobilizado, cujos créditos são admitidos na proporção de 1/48 avos, nos termos do art. 93, § 17 do mesmo diploma legal.

Logo, pode se concluir preliminarmente que o procedimento adotado pelo autuado de escriturar o crédito fiscal integral das aquisições de bens do ativo, infringiu a legislação do ICMS.

Quanto ao argumento de que no período autuado (maio/07 a dezembro/08), a empresa não comercializou mercadorias, não houve compensação dos créditos escriturados indevidamente com débitos, não se operacionalizado a utilização indevida de créditos, concordo em parte com este posicionamento, conforme passo a expor.

A legislação prevê que o crédito fiscal relativo às aquisições dos bens do ativo imobilizado deve ser escriturado integralmente no livro de Controle de Créditos do ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e apropriado mensalmente na proporção de 1/48 avos das saídas mensais tributáveis.

Logo, se o contribuinte lançou o crédito de forma integral no livro RAICMS, potencialmente pode fazer uso da forma que lhe aprouver e se não houver auditoria por parte do Fisco, pode transportar o saldo credor (relativo à escrituração indevida) da apuração de um mês para o outro, por tempo indeterminado, o que culminaria após cinco anos em impedimento da Fazenda Pública de constituir lançamento (Decadência). Também, a empresa poderia transferir o crédito para outro estabelecimento, situação que já foi constatada na decisão contida no Acórdão CJF Nº 0384-12/11, em que restou comprovado a transferência de crédito fiscal escriturado e não utilizado.

Nestas circunstâncias, a fiscalização deveria intimar a empresa para fazer o estorno do crédito fiscal, o que poderia ocorrer ou não. Entretanto, na decisão contida no Acórdão CJF Nº 0234-11/12, a fiscalização efetivou duas intimações para que o contribuinte promovesse a retificação dos livros de Registro de Entrada, CIAP e RAICMS, porém a empresa não atendeu a intimação, por entender que os créditos fiscais escriturados eram legítimos, não restando outra opção de efetuar o lançamento de ofício.

Quanto às diligências efetuadas pela ASTEC e parecer exarado pela PGE/PROFIS, constato que:

- a) Os créditos acusados como indevidos referem-se ao período de maio/07 a dezembro/08, conforme livro RAICMS juntado às fls. 9 a 24.
- b) A ação fiscal teve início em 04/01/10, conforme Termo e Intimação às fls. 5 e 6.
- c) Na defesa (fl. 34) a empresa reconheceu ter escriturado o crédito fiscal de forma indevida, mas não fez utilização, em razão de não ter efetuado vendas;
- d) Reconheceu não ter efetuado o pagamento do ICMS da diferença de alíquota relativo às aquisições interestaduais de bens de uso e consumo, nem não ter escriturado o livro CIAP;

Em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF verifico que conforme indicado no Parecer 108/13 a empresa apresentou demonstrativo de apropriação do CIAP (fl. 1293) e livro RAICMS retificado (fls. 1319 a 1402), observando que não houve pedido de autorização para reconstituição da escrita fiscal.

Pelo confronto do livro original (fls. 9 a 24) com o retificado verifico que:

- i) Mês de maio/07 – foi excluído o valor creditado de R\$28.059,73 (fl. 9) relativo a aquisições de bens de ativo e transportado para o CIAP (fl. 1334), indicando quota mensal a ser apropriada de

R\$596,42.;

- ii) Mês de junho/07 – foi excluído o valor creditado de R\$27.385,90 (fl. 10) que foi transportado para o CIAP (fl. 1337), indicando cota do mês de R\$1.166,96. Entretanto, no mesmo mês foi lançado débito de R\$848,50 a título de diferença de alíquota (fl. 1336). Estes débitos se repetem nos meses seguintes a exemplo das fls. 1339 – R\$758,43 (julho); 1342 – R\$4.555,50 (agosto); 1348 – R\$34.057,32 (outubro), etc.

Pela análise dos elementos acima detalhados, pode se tirar pelo menos duas conclusões:

- 1) Que no período fiscalizado a empresa escriturou créditos fiscais indevidamente, relativo às aquisições de bens de ativo, infringindo a legislação do ICMS;
- 2) Se considerado o livro RAICMS que foi retificado sem autorização do Fisco, o que foi feito em 27/01/10 e 08/09/11 (vide DMAs retificadas às fls. 1294 a 1305 e 1306 a 1318), as mesmas foram feitas após o início da ação fiscal que teve início em 04/01/10 (fl. 5). Logo, conforme apreciado no item “ii” anterior, o livro RAICMS retificado do período autuado apresenta outros débitos, o que contradiz o fundamento do voto afirmando que:

*“... por não ter ocorrido nenhuma operação que ocasionasse débito do imposto nas saídas no período de 2007 e 2008, constato que os créditos fiscais nunca foram utilizados, mas sim, indevidamente escriturados”.*

Por tudo que foi exposto, entendo que conforme acima apreciado, a fiscalização deveria ter intimado a empresa para proceder ao estorno dos créditos fiscais escriturados indevidamente e não devem ser consideradas retificações procedidas após o início da ação fiscal.

Como não houve intimação específica neste sentido, entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, visto que da forma que foi escriturado não implicou em descumprimento da obrigação principal (observo que a exigência do ICMS da diferença de alíquota da infração 2, não foi apurada e escriturada pela empresa e sim de ofício pela fiscalização), devendo ser aplicado a multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Destaco que este posicionamento tem sido prevalente nas decisões proferidas por este Conselho na apreciação desta matéria, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 43-12/10; CJF nº 118-11/13; CJF nº 206-11/13 e CJF nº 326-11/13. Para não ser repetitivo, transcrevo o conteúdo do último Acórdão:

*Com relação ao argumento de que o ICMS exigido nas infrações 1 e 3, deve ser convertido em multa, esta questão - se a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tenha direito, configura utilização indevida, mesmo que possua saldo credor - é muito polêmica e foi apreciada pela Câmara Superior deste CONSEF no Acórdão CS Nº 0039-21/09, que decidiu que “Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação”.*

Entretanto, ocorreu uma alteração na redação do art. 42, VII da Lei nº 7.014/96, a partir de 28/11/07, na qual estabeleceu multa de:

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

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação.

*Nesta situação específica, restando comprovado como acima apreciado, que a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal (fl. 397), créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, mas dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado (art. 42, VII da Lei nº 7.014/96), entendo que quando da realização dos trabalhos a fiscalização deveria ter intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito escriturado indevidamente, concedendo-lhe um prazo para fazê-lo (no período mensal) e caso não atendido, promovesse a exigência do estorno, com a aplicação da multa de 60% pertinente.*

*Concluo que na situação presente, ficou comprovado que não houve utilização do crédito fiscal no período fiscalizado e que o contribuinte não foi intimado para promover o estorno de crédito fiscal escriturado indevidamente. Entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, ficando mantida apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.*

Deve ser ressaltado que na análise dos Pareceres exarados pela PGE/PROFIS, o primeiro de fls. 793 a 794, foi manifestado “que as alegações merecem acolhimento” e no Despacho de fls. 809 a 811, a Procuradora Assistente expressou discordância do opinativo expondo que:

*“... o simples fato de o contribuinte ter lançado indevidamente um crédito na sua escrita fiscal já caracteriza a infração e autoriza a aplicação de multa prevista no artigo 42, inciso VII, “a” da Lei 7.014/96”,*

O mesmo foi referendado pela Procuradora Assistente do NCA (fl. 811), posicionamento que se coaduna com o entendimento prevalente nas decisões deste Conselho, conforme fundamentado no voto acima proferido.

Assim sendo, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, pelo afastamento da exigência do imposto (R\$313.174,77) aplicando-se, porém, a multa no valor de R\$187.904,62, prevista pelo art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299326.0313/10-4**, lavrado contra **PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.905,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$600,00**, previstas nos incisos XV e XVIII, “b”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

VOTO EM SEPARADO – Conselheira: Maria Auxiliadora Gomes Ruiz.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: Eduardo Ramos de Santana.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2014.

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - VOTO EM SEPARADO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS