

**PROCESSO** - A. I. N° 206833.0003/14-3  
**RECORRENTE** - ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0274-03/14  
**ORIGEM** - IFEP INDUSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16/05/2016

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0054-11/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO RELATIVO AO DECRETO N° 7.378/98 CONCOMITANTE COM O REGIME DO PROAUTO. Insubsistente a infração quanto à obrigação principal, mas está suficientemente provado que houve o cometimento de infração a obrigação acessória por conta da imputação – crédito fiscal indevido, visto não ficar configurada repercussão econômica desses créditos, ficando o Auto de Infração apenas com a multa de 60% por descumprimento de obrigação acessória. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF – Junta de Julgamento Fiscal em (Acórdão de fls. 280/93) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/06/2014, quando foi efetuado lançamento de ofício no valor histórico de R\$18.879.635,17 em decorrência da constatação de utilização indevida de crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas instituídos pelo Estado da Bahia por meio do Decreto n° 7.387/98, cujas saídas posteriores são diferidas, por conta do benefício do deferimento instituído pela Lei n° 7.537/99, que institui o Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO.

Após a apresentação da defesa (fls. 35/56) e da correspondente informação fiscal(fls. 115/127), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3<sup>a</sup> JJF que julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade, após recusa em acolher a preliminar de nulidade, o que fez nos seguintes termos, em resumo:

#### VOTO

*O defendente requereu a declaração de nulidade da autuação, alegando falta de motivação e cerceamento de defesa. Afirma que houve equívoco na citação dos dispositivos considerados infringidos. Que os referidos dispositivos trazem diversas hipóteses de créditos fiscais presumidos de ICMS concedidos pelo Estado, nenhuma relacionada aos créditos utilizados pelo autuado, aplicáveis aos estabelecimentos consumidores de aços planos.*

*Apesar da falha quanto aos dispositivos considerados infringidos, fato reconhecido pelo autuante, atribuindo ao Sistema de Emissão Informatizada de Auto de Infração - SEAI, o sujeito passivo, em sua impugnação, descreveu os fatos e se defendeu plenamente, demonstrando ter conhecimento do que foi acusado e não foi constatado prejuízo ao seu direito de defesa e ao contraditório.*

*No mérito, o presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas das matérias primas, nos moldes do Decreto n° 7.398/98, período de junho de 2010 a dezembro de 2012, constando a informação de que o crédito foi considerado indevido pela fiscalização, tendo em vista o Contribuinte já usufruir de tratamento tributário especial previsto no PROAUTO, o qual concede o deferimento do ICMS nas saídas de matérias primas destinadas à beneficiária principal do Programa e cujo crédito correspondente é transferido à mesma, conforme procedimentos estabelecidos em regime especial, estando ela subordinada unicamente às regras de tributação desse Programa.*

*Conforme relatado pelo autuante e alegado pelo defendant, a questão a ser decidida no presente processo consiste em determinar se o autuado faz jus ou não aos créditos fiscais presumidos, glosados pela fiscalização, instituídos pelo Estado da Bahia por meio do Decreto n° 7.387/98, ou seja, a controvérsia instaurada reside na possibilidade ou não de o autuado utilizar o crédito presumido previsto no Decreto Estadual 7.378/98 convivendo com o benefício do deferimento instituído pela Lei n° 7.537/99, que institui o Programa Especial de*

*Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO.*

O autuado alegou que faz jus ao benefício fiscal regulamentado pelo Decreto Estadual nº 7.387/98, por se tratar de estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação do IPI, e que adquire e comercializa produtos classificados em NCM-SH autorizada. Disse que não há qualquer vedação no referido decreto que regulamentou o benefício, ao aproveitamento de créditos presumidos quando há posterior saída diferida. Na informação fiscal autuante esclareceu que o defensor recorre ao Decreto nº 7.378/98 como motivador da utilização do crédito presumido ora em discussão, porém, no enunciado da infração está devidamente esclarecida a impossibilidade de seu uso tendo em vista ser o crédito previsto nesse Decreto incompatível com a utilização concomitante do sistema de incentivo do PROAUTO.

Neste caso, entendo que o autuado na condição de sistemista Ford, sendo um fornecedor de insumos para a montadora, ao receber mercadorias oriundas da Região Sul com a alíquota de 7%, se credita do valor do imposto destacado no documento fiscal e, posteriormente, realiza a operação de saída com diferimento do lançamento do ICMS, conforme previsto no art. 12 da Lei nº 7.537/99, que institui o Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO: PROAUTO, Lei nº 7.537/99: "Art. 12. O lançamento do ICMS incidente nas sucessivas operações internas e nas decorrentes de importação, com as mercadorias arroladas no § 1º, com destino final a estabelecimentos fabricantes de veículos automotores, beneficiários principais do PROAUTO, fica diferido para o momento das saídas dos produtos por eles promovidas."

Observa-se que o autuado, ao realizar as operações de saídas com diferimento do lançamento do ICMS, acumula o crédito fiscal decorrente das entradas em razão de não ter saídas tributadas normalmente, considerando que realiza, apenas, operações de saídas com destino ao complexo Ford. Dessa forma, entendo que não é correto o defensor acumular crédito decorrente de outro benefício, no caso, o crédito fiscal presumido previsto no Decreto nº 7.378/98, haja vista que, sendo um fornecedor exclusivo da Ford, realizando operações de saídas amparadas com o diferimento do ICMS, é correto entender-se que não há que se falar em fruição do benefício previsto no Decreto nº 7.378/98. Vale salientar que a finalidade do benefício fiscal é desonrar as empresas situadas no Estado da Bahia, de modo a incentivar a industrialização local. No caso do crédito fiscal presumido e o próprio benefício do PROAUTO apresentam essa finalidade de incentivar a indústria local, por isso, acompanho o entendimento constante no Parecer nº 6100/2008 (fls. 132/134 dos autos) da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, abaixo reproduzido parcialmente: "Nesse contexto, indispensável salientar que a aplicabilidade do benefício previsto no Dec. nº 7.378/98 apenas se justifica quando a saída promovida pelo estabelecimento beneficiário - seja ele industrial ou equiparado a industrial - é alcançada pela tributação do imposto estadual, não se aplicando, por conseguinte, às saídas amparadas pelo diferimento e, sob esse aspecto, com a ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO JJF Nº 0274-03/14 13 tributação postergada para uma fase posterior. Com efeito, inexistindo tributação na operação de saída efetuada pelo estabelecimento, não se justificaria a preocupação do legislador em reduzir o preço do produto através da concessão de um crédito presumido que anule o custo correspondente ao frete, e possibilite ao beneficiário a formação de um preço final mais competitivo. Temos, portanto, que a aplicação do benefício previsto no Dec. nº 7.378/98 está necessariamente associada ao lançamento do imposto gerado na relação comercial firmada entre o beneficiário e o destinatário do produto, o que afasta sua aplicabilidade na situação ora sob análise, em que as saídas efetuadas pela Consulente, com destino à Ford Company, estão amparadas pelo benefício do diferimento do ICMS previsto no PROAUTO. Com efeito, ao atuar na qualidade de sistemista de empresa fabricante de veículo automotor, fornecendo peças exclusivamente para uso no referido processo industrial, a Consulente deve necessariamente observar o tratamento tributário específico previsto no Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia - PROAUTO, o qual estabelece a aplicabilidade do benefício do diferimento do ICMS nas operações supracitadas, bem como o regime específico de transferência de créditos acumulados a ser efetuada entre a empresa sistemista e a empresa fabricante (no caso, entre a Consulente e a Ford Motor), nos termos de Regime Especial concedido pela Administração Tributária Estadual para esse fim específico. Diante do exposto, e considerando que não se aplicam às operações supracitadas outros benefícios não vinculados diretamente à Lei nº 7.537/99 (PROAUTO), aí incluído o benefício do crédito presumido previsto no Dec. nº 7.378/98, ressaltamos que a Consulente não faz jus à apropriação e/ou transferência do crédito fiscal de ICMS no montante de R\$ 17.638.011,95 (dezessete milhões, seiscentos e trinta e oito mil, onze reais e noventa e cinco centavos), devendo proceder ao estorno desse valor na sua escrita fiscal, face à inexistência de amparo legal que autorize a apropriação do crédito presumido previsto no Dec. nº 7.378/98."

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Em resumo, a 3ª JJF entendeu que a infração restou caracterizada pelo fato de que não é correto o defensor acumular crédito decorrente de outro benefício, no caso, o crédito fiscal presumido previsto no Decreto nº 7.378/98, haja vista que, sendo um fornecedor exclusivo da Ford, realizando operações de saídas amparadas com o diferimento do ICMS, é correto entender-se que não há que se falar em fruição do benefício previsto no Decreto nº 7.378/98, pois a finalidade do benefício fiscal é desonrar as empresas situadas no Estado da Bahia, de modo a incentivar a industrialização local.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 228 a 241), aduzindo inicialmente que o autuado foi incorporada pela ARCELLORMITTAL BRASIL S/A assumindo por sucessão as responsabilidades ativas e passivas da empresa contra qual foi feito o lançamento tributário em lide, anexando os documentos probatórios.

Renova o pedido de nulidade nos termos do art. 18, II e IV do RPAF por carência de motivação e cerceamento de defesa, não tendo a fiscalização indicado com precisão os fundamentos jurídicos a exigir a prática do ato, com evidente prejuízo à autuada no conhecimento e avaliação do seu conteúdo.

Aduz que no relatório fiscal (doc. 03 da impugnação), o Fisco pretendeu sustentar a acusação com base em suposta impossibilidade da cumulação dos créditos fiscais presumidos com o regime de diferimento do PROAUTO. Os dispositivos invocados na capitulação da infração, contudo, não guardavam qualquer vinculação com a matéria tratada, não servindo de amparo ou esclarecendo os termos da acusação fiscal.

Que a falta da delimitação clara e inequívoca da materialidade dos fatos e dos fundamentos jurídicos da autuação não é equívoco meramente formal (art. 18, § 1º, do RPAF/BA), como quer o d. preposto fiscal, mas implica em evidente prejuízo ao conhecimento e avaliação do conteúdo da autuação – causa de sua nulidade, ex vi do art. 18, do RPAF/BA.

Requer a reforma de r. Decisão recorrida, para que seja declarada a nulidade da autuação. A questão não é de mera formalidade, como afirmado pelo Ilmo. órgão julgador, mas de respeito aos comandos constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LIV e LV, da CR/88), vetores inafastáveis do devido processo legal.

Que conforme demonstrado nos autos, a empresa faz jus ao benefício fiscal regulamentado pelo Decreto Estadual nº 7.387/98, por se tratar de estabelecimento equiparado a industrial e que o decreto regulamentador do benefício fiscal não trouxe qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos presumidos quando o beneficiário realiza saídas alcançadas por regime de diferimento do ICMS. Por igual, tal vedação não foi trazida pela Lei nº 7.537/99 (PROAUTO) ou por qualquer outro instrumento normativo na legislação estadual.

Que conforme o entendimento adotado em r. Decisão recorrida, no momento do lançamento, não deveria ter sido feita a recomposição da “conta corrente” para se apurar o quantum debeatur, vez que caberia apenas ao contribuinte a correta escrituração de seus livros fiscais e o lançamento indevido do crédito presumido na escrita fiscal é suficiente para caracterizar a infração, não se fazendo necessária a indagação do efeito econômico da conduta autuada pelo cotejo de todos os débitos e créditos do período, do que discorda.

Para além do já exposto nos tópicos precedentes, impede reafirmar a necessidade de cancelamento da multa aplicada, senão por atipicidade, por violação do princípio do não confisco (art. 150, IV, CR/88). Com efeito, a multa material exigida, quantificada em 60% do valor do imposto, exorbita em muito a quantia necessária para a realização de sua finalidade sancionatória, assumindo um objetivo arrecadatório incompatível com os escopos do Direito Tributário Penal.

Diante de todo o exposto, requer o contribuinte o presente Recurso seja conhecido e provido, para que seja reformada a r. Decisão de primeira instância administrativa, para que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, nos termos do art. 18, II e IV, ‘a’, do RPAF/BA, ou, subsidiariamente, sua improcedência, visto que o autuado cumpre todos os requisitos para o aproveitamento dos créditos fiscais presumidos glosados, não havendo na legislação estadual qualquer óbice à conduta autuada em razão da realização de saídas alcançadas pelo diferimento do imposto do PROAUTO.

A PGE/PROFIS, instada a se pronunciar, às fls. 304/307, diz que da análise das razões recursais observa que são insuficientes para modificar julgamento de primeira instância já que não trouxe provas ou argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento. Refuta também a preliminar de nulidade, pois a descrição da infração encontra-se minuciosa e

corretamente disposta no Auto de Infração e o Recorrente desde o princípio demonstrou a compreensão dos fatos.

Corrobora com o entendimento quanto à impossibilidade de fruição concomitante do benefício do crédito presumido do Decreto nº 7378/98 com o incentivo do diferimento que institui o PROAUTO (Decreto nº 7537/98), sob pena de se desvirtuar a benesse do crédito presumido, além de ter sido objeto de consulta do Parecer DITRI 6100/2008 , fls. 132/34. Descarta também o pedido para reformulação gráfica do conta-corrente não cabendo ao Fisco impor uma obrigação de fazer ao autuado. Rejeita também a alegação da exorbitância da multa, pois está expressamente consignada no art. 42 da Lei nº 7.014. Opina pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, que em síntese, questiona o fato de o recorrente entender que faz jus a duplo benefício fiscal (crédito presumido do Decreto nº 7378/98 com o incentivo do diferimento que institui o PROAUTO Decreto nº 7537/98), não conformando-se com a Decisão de Primeira Instância.

Inicialmente devo apreciar a questão suscitada acerca de eventual nulidade, por conta da falta de conformação entre a capitulação legal e os fatos de que tratam o lançamento tributário. A descrição defeituosa da infração ou em descompasso com a capitulação é fato comum dada as limitações do sistema informatizado. No entanto, o autuante fez em tempo os devidos esclarecimentos sobre a imputação e o Recorrente revelou perfeita consciência do fato que resultou neste processo.

Os tribunais brasileiros, tem confirmado que tendo por base a dispensa do formalismo rígido, o processo administrativo fiscal não pode ser anulado por ausência de requisito formal, a menos que haja comprovação de prejuízo à defesa, conforme ementa de julgamentos abaixo transcritos:

*TJ-PR - 8859283 PR 885928-3 (Acórdão) (TJ-PR) Data de publicação: 19/06/2012 Ementa: DIREITO PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÕES EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. DECISÃO ADMINISTRATIVA MOTIVADA. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. PRINCÍPIO DO INFORMALISMO QUE REGE OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.. RECURSO DESPROVIDO. O processo administrativo goza do princípio do informalismo, o qual dispensa procedimento rígido ou rito específico. Eventual nulidade no processo administrativo exige a respectiva comprovação do prejuízo sofrido, em observância ao princípio pas de nullité sans grief, hipótese não demonstrada na exordial.*

*RECURSO ESPECIAL Nº 761.057 - SP (2005/0102479-6) RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INTIMAÇAO. DESNECESSIDADE. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.*

Devo assim, discordar dos argumentos do Recorrente visto não haver nulidade automática em questões relativas à formalidade do lançamento, sem efetiva comprovação de prejuízos à defesa. Não há, em absoluto, qualquer afronta à defesa do Recorrente, que perfeitamente entendeu a infração e se defendeu com fartos argumentos. Denego então, a preliminar de nulidade.

No mérito, o Recorrente não se conforma com o fato de ter sido desconsiderado o benefício a que fazia jus por conta do crédito presumido do Decreto nº 7378/98 pelo fato de ser beneficiário do Decreto que concedeu benefícios no âmbito do PROAUTO. Em princípio, devo reconhecer que pesa a favor do contribuinte, o fato do Decreto nº 7537/99 não ter expressamente excluído a fruição de outros benefícios.

No entanto, há de admitir que dentre a complexa legislação tributária com incontáveis exceções às regras gerais, e notadamente na concessão de benefícios, eventualmente foge ao legislador a visualização de benefícios preegressos de forma a se avaliar que a concessão de um segundo benefício caracterize favor tributário absolutamente incompatível com o propósito do Estado em

distribuir benefícios sem o comprometimento das suas receitas e também de se beneficiar em demasia um, em detrimento de outro, no que estaria o Estado a chancelar concorrência desleal, e assim, sem sombra de dúvidas cabe ao Estado dimensionar o **benefício** conforme sua política tributária.

O Decreto nº 7.378/98 foi destinado a atacadistas e indústrias baianas poderem praticar preços competitivos, uma vez que contribuintes de outros Estados tinham o benefício, o que prejudicaria o setor de aços planos. O crédito presumido no valor correspondente ao frete tinha por objetivo a prática de preços competitivos neste mercado. Se nas operações com a FORD, a empresa recebeu um benefício específico do diferimento onde naturalmente já ocorre acumulação de créditos, visto as entradas serem tributadas e as saídas diferidas, o que leva à acumulação natural do crédito. A cumulação com benefício que aumente ainda mais este crédito revela-se frontalmente contrária aos fins propostos pelo programa do Decreto nº 7.378/98.

Por outro lado não pode o Recorrente alegar surpresa quanto ao lançamento tributário tendo em vista ter efetuado consulta à Diretoria de Tributação – DITRI, exatamente porque já vislumbrava a possibilidade da Administração em momento futuro efetuar o lançamento decorrente da fruição de benefício fiscal além daquele que foi consagrado por último, haja vista os benefícios não terem simultaneidade, pois são de anos diferentes. Acresce o fato que o Recorrente mesmo tendo conhecimento do entendimento da Administração insistiu na manutenção do crédito.

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

À fl. 134, o Parecer supra, de 08/04/2008, diz que a consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta a presente consulta efetuando o estorno de crédito indevidamente apropriamento, bem como eventualmente do imposto devido dentro do prazo de vinte dias, nos termos do art. 63 do RPAF.

O autuante também teve o cuidado de fazer uma consulta à DITRI (fls. 128/31):

*Ainda que o legislador estadual não tenha expressamente vedado a fruição do crédito a Arcelormittal está necessariamente elevando a sua acumulação de créditos, visto que não realiza saídas com destaque do imposto. Ademais o PROAUTO para fins de fruição do benefício já a distingue das demais empresas equiparadas a industriais que adquirem aços planos para comercialização e para as quais se aplica efetivamente o benefício do crédito presumido previsto. Assim, é desprovido de qualquer razoabilidade o Recorrente se aproveitar de uma omissão legislativa que deixou de vedar expressamente a fruição de outros benefícios, e ainda assim teme em manter a cumulatividade, mesmo tendo conhecimento da interpretação dada pelo órgão competente, a DITRI.*

Assim, fica claro que a acumulação insistente e dolosa do crédito se baseia numa interpretação literal da lei, por parte do Recorrente, sem levar em conta as nuances interpretativas sacramentadas inclusive pelo órgão da SEFAZ com a competência de interpretar a legislação tributária estadual.

Quanto ao argumento do Recorrente às fls. 238/239 de que deveria ter sido feita a recomposição da “conta corrente” para se apurar o *quantum debeatur*, em alusão à possível falta de repercussão econômica da utilização do crédito, e que foi negada pela junta julgadora de primeira instância, devo considerar que em resposta à necessária indagação do efeito econômico da conduta do recorrente pelo cotejo de todos os débitos e créditos do período, quando pergunta “*como podem estar sendo cobrados multa e juros de mora sobre o valor do crédito se ele não resultou na exata proporção do valor a pagar ao Estado da Bahia?*”, é forçoso admitir que o autuante glosou o crédito e aplicou a multa incidente como se houvesse a decorrência da falta de

pagamento do imposto.

No entanto, independente de se fazer a recomposição da conta-corrente, é fato que não existe nos autos comprovação de que tais créditos tenham implicado em falta de recolhimento do imposto. Digo isto porque da análise de parte do livro Registro de Apuração anexado aos autos (fls. 6/12, exercício de 2010), é forçoso concluir que o Recorrente tem saldo credor de R\$31.780.529,54 e o total do Auto de Infração é de R\$18.879.635,17 e o próprio autuante, em minuciosa informação fiscal não declarou a existência de eventual saldo devedor por conta de créditos indevidos, apenas glosando créditos considerados indevidos, acrescidos de multa.

Além disso, em julgamento nesta CJF, no Acórdão CJF Nº 0041-11/12, em Auto de Infração lavrado contra o mesmo recorrente e pelo mesmo motivo, a eminent Conselheira Relatora, à fl. 155 diz que *"pelo exame dos autos, constato que o autuado vem acumulando sistematicamente saldos credores de ICMS e, sendo assim, o uso dos créditos presumidos, considerados indevidos pela fiscalização, não trouxe como consequência a falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do tributo estadual. Estar-se-ia, então, diante da hipótese do art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96:*

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

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

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

*1. importou em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo, nesta hipótese, lançar o imposto acrescido da multa por descumprimento de obrigação principal (60%);*

*2. ou não importou em falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do imposto - o agente fiscal deve, então, intimar a empresa para estornar o valor do crédito. Caso haja o estorno, deve ser aplicada a multa isolada de 60%, por descumprimento de obrigação acessória.*

*Todavia, se, após o prazo consignado na intimação o contribuinte não efetuar o estorno, deve ser lavrado Auto de Infração exigindo-se o ICMS acrescido da penalidade de 60%. Pelo exame dos autos, constato que o autuado vem acumulando sistematicamente saldos credores de ICMS e, sendo assim, o uso dos créditos presumidos, considerados indevidos pela fiscalização, não trouxe como consequência a falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do tributo estadual. Estar-se-ia, então, diante da segunda hipótese acima elencada. Ocorre que o contribuinte já havia sido notificado do teor da resposta oferecida pela Diretoria de Tributação à consulta formulada (Parecer nº 6100/2008), desde 20/04/08, tendo sido concedido o prazo de 20 (vinte) dias para que se adequasse ao entendimento manifestado.*

No entanto, com a máxima e respeitosa vénia, venho discordar deste posicionamento acima transscrito. É que, primeiro, não existe qualquer instrução normativa a respeito do procedimento supracitado, de se intimar o contribuinte para efetuar o estorno e se cobrar a multa de 60% por descumprimento de obrigação acessória após a sua efetivação, nem tampouco de se lavrar o Auto de Infração exigindo-se o ICMS e a multa de 60% em caso de descumprimento.

Entendo que a intimação é dispensável, podendo o contribuinte ser autuado de imediato, visto que o texto legal diz que a multa é de 60% (*sessenta por cento*) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, não havendo qualquer referência a intimação prévia, podendo neste caso a exigência do estorno ser concomitante ou a posteriori, constituindo a intimação prévia em critério discricionário do autuante com vistas ao reforço do lançamento.

Nos termos do art. 142 do CTN a autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo caso, **propõe a aplicação da penalidade cabível**. Não há que se falar em montante do tributo, se não se comprovou saldo devedor do ICMS por conta dos créditos indevidos.

Por fim, ainda que intimado, o não atendimento da citada intimação, não implica em qualquer saldo de imposto a pagar, pois no caso em lide, não houve qualquer comprovação da ausência de pagamento do ICMS por conta do crédito lançado indevidamente. Portanto, não pode haver lançamento do ICMS sem o efetivo prejuízo ao erário. É certo que a exigência de tributo só

poderá ser levada a efeito quando se constatar o descumprimento de obrigação principal, uma vez que o descumprimento de obrigação acessória não conduz, lógica e necessariamente, à falta de recolhimento do tributo, de modo que usualmente deve ser aplicada apenas a multa. Só se pode cobrar imposto de quem efetivamente deixou de pagá-lo. O Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita não sendo permitido que se exija imposto relativo a eventual sonegação futura, sem a concreta existência da ausência de pagamento de imposto.

Mas há de se perguntar se o dolo comprovado e a persistência do contribuinte em não estornar a escrituração em nada implica de punição ao contribuinte. É certo que neste caso, o Recorrente fica prejudicado, pois não poderá obter a redução da multa, conforme art. 158 do RPAF, abaixo transcrito, que inclusive foi pleiteada à fl. 56 da impugnação.

*As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Assim, reza o art. 157 do RPAF, que verificada a insubstância de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

Dessa forma, entendo ser insubstancial a infração quanto à obrigação principal, mas está suficientemente provado que houve o cometimento de infração a obrigação acessória por conta da imputação – crédito fiscal indevido, visto não ficar configurada repercussão econômica desses créditos, ficando o Auto de Infração apenas com a multa por descumprimento de obrigação acessória. Sendo o valor do lançamento em R\$18.879.635,17 de imposto, a multa correspondente a 60%, fica em R\$11.327.781,10, devendo ser feito o rateio para cada data do fato gerador, entre junho de 2010 e dezembro de 2012, conforme o demonstrativo abaixo:

| Seq.                   | D. Ocorrência | D. Vencimento | Vlr. Histórico | Vlr. Julgado-CJF     |
|------------------------|---------------|---------------|----------------|----------------------|
| 1                      | 30/06/2010    | 09/07/2010    | 2.585.002,70   | 1.551.001,62         |
| 2                      | 31/07/2010    | 09/08/2010    | 454.810,94     | 272.886,56           |
| 3                      | 31/08/2010    | 09/09/2010    | 496.840,56     | 298.104,34           |
| 4                      | 30/09/2010    | 09/10/2010    | 479.066,96     | 287.440,18           |
| 5                      | 31/10/2010    | 09/11/2010    | 405.255,32     | 243.153,19           |
| 6                      | 30/11/2010    | 09/12/2010    | 104.682,44     | 62.809,46            |
| 7                      | 31/12/2010    | 09/01/2011    | 136.977,42     | 82.186,45            |
| 8                      | 31/01/2011    | 09/02/2011    | 388.614,00     | 233.168,40           |
| 9                      | 28/02/2011    | 09/03/2011    | 547.503,19     | 328.501,91           |
| 10                     | 31/03/2011    | 09/04/2011    | 235.865,95     | 141.519,57           |
| 11                     | 30/04/2011    | 09/05/2011    | 744.011,13     | 446.406,68           |
| 12                     | 31/05/2011    | 09/06/2011    | 472.734,33     | 283.640,60           |
| 13                     | 30/06/2011    | 09/07/2011    | 420.557,60     | 252.334,56           |
| 14                     | 31/07/2011    | 09/08/2011    | 582.788,74     | 349.673,24           |
| 15                     | 31/08/2011    | 09/09/2011    | 854.692,42     | 512.815,45           |
| 16                     | 30/09/2011    | 09/10/2011    | 920.485,85     | 552.291,51           |
| 17                     | 31/10/2011    | 09/11/2011    | 279.703,04     | 167.821,82           |
| 18                     | 30/11/2011    | 09/12/2011    | 61.846,49      | 37.107,89            |
| 19                     | 31/12/2011    | 09/01/2012    | 53.346,63      | 32.007,98            |
| 20                     | 31/01/2012    | 09/02/2012    | 129.492,65     | 77.695,59            |
| 21                     | 28/02/2012    | 09/03/2012    | 403.327,40     | 241.996,44           |
| 22                     | 31/03/2012    | 09/04/2012    | 712.421,75     | 427.453,05           |
| 23                     | 30/04/2012    | 09/05/2012    | 384.542,44     | 230.725,46           |
| 24                     | 31/05/2012    | 09/06/2012    | 675.735,58     | 405.441,36           |
| 25                     | 30/06/2012    | 09/07/2012    | 334.274,81     | 200.564,89           |
| 26                     | 31/07/2012    | 09/08/2012    | 685.308,35     | 411.185,01           |
| 27                     | 31/08/2012    | 09/09/2012    | 1.162.986,34   | 697.791,80           |
| 28                     | 30/09/2012    | 09/10/2012    | 3.699.245,94   | 2.219.547,57         |
| 29                     | 31/10/2012    | 09/11/2012    | 295.746,65     | 177.447,99           |
| 30                     | 30/11/2012    | 09/12/2012    | 66.311,16      | 39.786,70            |
| 31                     | 31/12/2012    | 09/01/2013    | 105.456,39     | 63.273,83            |
| <b>TOTAL DO DÉBITO</b> |               |               |                | <b>11.327.781,10</b> |

Quanto ao questionamento da exorbitância da multa, a penalidade está prevista na legislação tributária (artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96) fugindo à competência deste Conselho julgar eventuais inconstitucionalidades ou os alegados efeitos confiscatórios, devendo ser mantida integralmente a multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que comprovadamente o Recorrente agiu com dolo, visto estar avisado do entendimento emanado pela Diretoria de Tributação, nos termos do Parecer aqui comentado.

Assim, face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese o voto exarado pelo n. Conselheiro Relator, peço a devida *venia* para divergir sobre o seu posicionamento quanto a utilização de crédito e escrituração, visto que o presente Auto de Infração está revestido de flagrante improcedência.

A fiscalização lança contra o Contribuinte em decorrência da suposta utilização indevida de crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas instituídos pelo Estado da Bahia por meio do Decreto nº 7.387/98.

Em sede de recurso, a empresa alega que não houve utilização indevida de crédito fiscal, uma vez que não houve apropriação destes para fim de abatimento do imposto a ser pago, mas tão somente registro de créditos para futura compensação, sem que houvesse qualquer repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que possuía em todos os meses de apuração, saldos credores superiores aos referidos créditos indevidamente registrados.

Neste caso, verifico pelos documentos acostados aos autos e pelo próprio ramo de atividade da empresa que não se trata de utilização efetiva dos créditos para abater pagamento do imposto, assim, como bem apontado pela defesa, a mera escrituração não autoriza o Estado a exigir o imposto, pois, restaria caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado.

Do mesmo modo, é de extrema pertinência o argumento utilizado pelo Sujeito Passivo de que não há suporte legal a exigência do imposto com base na presunção de que, no futuro, o Contribuinte poderá a vir a usar o crédito fiscal na compensação do ICMS, mediante abatimento dos débitos do imposto.

*Mutatis mutandis*, caso não fosse trilhada essa lógica, aplicando-se os argumentos da Decisão de piso, poderia o Estado prender qualquer cidadão que comprar uma arma de fogo sob a acusação de futuro assassinato, mesmo sem o disparo de um único tiro, mas tão somente pela expectativa de que algum dia, isso poderia ocorrer.

Quadra apontar que o próprio texto da infração afirma que a ‘utilização’ (leia-se, escrituração) não repercutiu em falta do recolhimento do ICMS a menos, mas somente faz nascer a necessidade de estorno do crédito indevidamente escriturado para que não ensejo a uma futura utilização indevida.

Ademais, a aplicação da multa prevista no art. 42, XVIII, ‘b’ da Lei nº 7.014/96 pela escrituração indevida não deve ser considerada uma anuênciam do Estado ao procedimento de escrituração adotado pelo Recorrente, ao contrário, tal metodologia está ao arreio da lei e, caso o Contribuinte viesse a efetivamente utilizar o crédito indevidamente escriturado, o Estado estaria legitimado para realizar novo lançamento, agora sim, com base na efetiva utilização indevida de crédito fiscal, onde há a redução do imposto a recolher.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O voto do então Conselheiro Nelson Antonio Daiha brilhantemente expôs que “não devemos ficar adstritos à natureza do crédito - se devido ou indevido -, mas sim ao “verbo” que conduz à prática da conduta infracional”.

Como dito, a infração tipificada no presente lançamento de ofício foi a “Utilização” indevida de crédito e não o “Registro Indevido” na Escrita Fiscal daquele crédito, esta sim passível de acusação fiscal diante dos fatos vividos nos autos, uma vez que, não houve abatimento dos débitos com os créditos indevidamente escriturados, devendo o tributo ser somente exigido sobre o crédito indevido efetivamente apropriado, seja ele compensado ou fosse ele transferido, para só assim amortizar valores lançados a débito do mesmo ou de outro contribuinte do ICMS, eis que, somente assim há real prejuízo ao Erário público.

Nada mais justo e proporcional.

Dentro da lógica ora adotada, não pune o contribuinte que errou quando da sua escrituração fiscal com a mesma severidade daquele que efetivamente abateu o pagamento do imposto devido com crédito indevido.

Pelo entendimento adotado no voto condutor, na primeira conduta, o sujeito passivo irá pagar multa de 60%, enquanto que, na segunda hipótese legal, muito mais deletéria, já que houve lesão ao estado, o sujeito passivo será compelido a pagar a mesma multa de 60%, além de restituir o imposto que deixou de pagar!

Nesta senda, dentro dessa interpretação, a legislação vai se punir a conduta menos gravosa (a mera escrituração), no mesmo grau de intensidade, que a conduta mais gravosa (creditamento indevido), fazendo letra morta a lei que pune a escrituração indevida.

Portanto, por esses motivos, deve ser totalmente repelida a tese de que a natureza do crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural.

Noutro aspecto, devemos apontar que, a despeito do Contribuinte ter escriturado créditos fiscais supostamente indevidos, está demonstrado pelos livros fiscais juntados pela própria fiscalização, que realmente não houve compensação com débitos dos valores indevidamente contabilizados, resultando na falta de pagamento de ICMS, como também não houve qualquer transferência para outros contribuintes do ICMS.

Destarte, nestas circunstâncias, não há que se falar em “Utilização” indevida de crédito, mas tão somente o registro indevido de crédito nos livros fiscais, atitudes totalmente diferentes que merecem tratamentos distintos, como prevê a própria legislação e os princípios gerais do direito.

Assim, entendo que merece guardada a tese recursal de que não houve utilização indevida e não houve dano efetivo ao Erário Estadual, incidindo no caso vertente somente multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar Improcedente a infração 1 e passar a cobrar a multa de R\$ 140,00 prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> 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 **206833.0003/14-3**, lavrado contra **ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$11.327.781,10**, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

