

A. I. Nº - 269200.0011/15-1  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS  
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/10/2016

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0166-01/16

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE ESTORNO LEGAL. Apropriação de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação do ICMS. Créditos fiscais lançados na escrita, de forma extemporânea, ou seja, em períodos mensais subsequentes a efetiva entrada dos bens no estabelecimento da empresa. Constatado na ação fiscal a existência de bens indevidamente classificados como Ativos Fixo, além de erros na determinação do coeficiente de utilização dos créditos fiscais, correspondente à proporção entre as saídas isentas/não tributadas sobre as saídas totais. Não Acolhida a preliminar de litispendência e coisa julgada administrativa. Verificado na instrução do PAF que parcelas do débito autuado integravam exigência fiscal formalizada através de outro Auto de Infração, com julgamento de mérito em última instância do CONSEF. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência do crédito tributário lançado de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 24/11/2015 para exigir ICMS no valor total de R\$4.025.010,11, relativo aos períodos novembro e dezembro de 2010; janeiro a julho de 2011, relacionado à imputação assim descrita: *"Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios"*.

Consta ainda dos autos, a seguinte narrativa:

*"O contribuinte em tela foi submetido a anterior auditoria fiscal em 2010, tendo sido verificados créditos em favor da Fazenda Pública estadual até dezembro de 2009. Tal procedimento de fiscalização culminou na lavratura do auto de infração nº 269200.0939/10-3, o qual foi impugnado administrativamente pelo contribuinte. Na decisão definitiva proferida pela 2ª CJF, ACÓRDÃO CJF Nº 0218-11/13, o órgão julgador reconheceu o crédito indevido referido no presente auto de infração (classificação indevida de materiais de uso/consumo do estabelecimento como ativo imobilizado, com aproveitamento irregular de crédito fiscal do ICMS, falta de reconhecimento do ICMS diferencial de alíquotas sobre aquisições interestadual de matérias de uso/consumo e utilização de crédito fiscal de ICMS em operações de aquisição de material de uso, consumo) no valor total de R\$ 4.025.011,01.*

*Na ocasião, por estar este crédito apenas escriturado no seu Livro Registro de Apuração do ICMS (saldos credores), o órgão julgador entendeu pela aplicação apenas da multa prevista no art. 42, da Lei n. 7.014/96, alterada pela Lei n. 10.847/07, a saber: Art. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: VII – 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal: a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno (grifei).*

*Desta forma, a Câmara de Julgamento reconheceu ser indevido, entendendo pela aplicação da multa mencionada, ficando a cargo do contribuinte a obrigação de efetuar o estorno de crédito em seus registros fiscais. O que aconteceu em seguida foi que a Autuada não aceitou a decisão do órgão julgador, tendo recalcitrado na manutenção do crédito escriturado indevidamente, no valor acima referido (acumulado até dezembro de 2009 – vide ANEXO 07), tendo refletido na falta de pagamento de imposto devido a partir a*

*partir de novembro de 2010 (Vide ANEXO10).*

*Já os exercícios de 2010 e 2012 foram submetidos a nova ação fiscal, tendo culminado na lavratura do auto de infração n. 269200.0337/13-8.*

*Também objeto de impugnação administrativa, o auto de infração n. 269200.0337/13-8, foi submetido à apreciação do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, por sua 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL (ACÓRDÃO CJF Nº 0051-12/15). Esta, em decisão irrecorrível, entendeu existir litispendência entre a matéria discutida e a que fora submetida a lançamento anterior (auto de infração nº269200.0939/10-3, ainda não definitivamente julgado na esfera administrativa quando da lavratura do novo auto de infração).*

*Desta forma, deixou o órgão julgador de proferir decisão de mérito quanto ao lançamento envolvendo os valores de crédito utilizados indevidamente pela Autuada para abater saldo devedor do ICMS (como já referido, a Autuada deveria ter efetuado espontaneamente o estorno do crédito do imposto, como manda o art. 42, da Lei n. 7.014/96, alterada pela Lei n. 7.014/96, alterada pela Lei n. 10.884/07, e a teor da decisão proferida pelo CONSEF no julgamento do primeiro auto de infração).*

*Em resumo, a Autuada registrou indevidamente um crédito fiscal do ICMS no valor de R\$ 4.025.011,01 (valor apurado pelo Fisco no período de apuração de Dezembro de 2009), tendo sido autuada por este motivo, onde foi exigida a multa prevista no art. 42, da Lei 7.014/96, alterada pela Lei n. 10.847, sem prejuízo do dever de estornar o valor do imposto.*

*Em 2010, em nova fiscalização, foi verificado que a autuada não só não efetuou o estorno devido como utilizou tal crédito para abater do imposto a partir de novembro de 2010, tendo sido lançado o valor do imposto.*

*Porém, neste segundo lançamento, não houve apreciação do mérito pelo CONSEF, pois que o seu órgão julgador entendeu haver litispendência relativamente ao primeiro lançamento, em decisão definitiva.*

*Desta forma, novo auto de infração ( n. 269200.0007/15-4, O.S n. 500814/13) foi lavrado em 30/05/2015, a fim de exigir o imposto utilizado indevidamente pelo contribuinte, que acarretou a falta de recolhimento de ICMS no período de novembro de 2010 a julho de 2011, no valor de R\$ 4.025.011,01, foi utilizado indevidamente pela autuada para abater saldo devedor do imposto no período de novembro de novembro de 2010 a julho de 2011 (vide ANEXO 10), calculado após a recomposição da apuração do ICMS no período.*

*Na impugnação a este terceiro auto de infração (n. 269200.0007-15/4), o contribuinte alegou novamente a litispendência, só que agora em relação ao segundo auto de infração (n. 269200.0337/13-8).*

*Por ocasião da informação fiscal, o Auditor Fiscal autuante verificou estar pendente de julgamento na 1ª CJF, pedido de Reconsideração da decisão proferida pela 2ª CJF relativa ao auto de infração n. 26200.0337/13-8, considerando valido o argumento de defesa apresentada pela autuada relativamente à existência de litispendência.*

*Desta forma, entendeu o preposto autuante haver vício insanável e, na forma do art. 114, inciso I, “a”, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, solicitou junto a DARC o cancelamento de ofício do lançamento, no que foi atendido em 20/10/2015.*

*Com isso, a infração a legislação tributária praticada pelo contribuinte, de não recolher o tributo devido de novembro de 2010 a julho de 2011, no valor de R\$ 4.205.011,01, permaneceu.*

*Em 17/09/2015, a 1ª CJF acabou por não conhecer o pedido de Reconsideração impetrado pela autuada relativamente ao auto de infração 269200.0337/13-8, tendo o contribuinte tomado ciência desta decisão em 16/11/2015.*

*Não sendo previsto qualquer outro recurso a ser apresentando pela autuada na legislação processual administrativa relativamente a esta última decisão proferida, há que se considerar que, assim, não existe na esfera administrativa qualquer pendência de decisão por parte dos órgãos julgadores a respeito dos fatos geradores aqui referidos. E, desta forma, buscando ressarcir o erário dos valores dos impostos já enunciados e não recolhidos até a presente data, foi lavrado o presente auto de infração, nos exatos termos do anterior de infração n. 269200007/15-4.*

*A apuração do imposto devido encontra-se detalhada nos demonstrativos ANEXO 01 a ANEXO10, na forma de arquivos eletrônicos gravados meio magnético (mídia CD), parte componente deste auto de infração”.*

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 26/11/2015 e ingressou com defesa em 07/01/2016, através de petição subscrita por advogado com procuração e correspondentes substabelecimentos, apensados aos autos (fls. 20 a 42).

Alega que estão presentes os requisitos de legitimidade e de interesse para impugnação, uma vez que, se mantida a referida infração, lhe trará inegável prejuízo financeiro; aduz a tempestividade

das alegações, visando o exame das questões que suscita e o provimento das razões e direito expostos.

Sintetiza os fatos que culminaram com a lavratura do presente Auto de Infração, questionando, preliminarmente, a decadência da exigência, argumentando, em que pese a utilização do crédito tenha se dado no período fiscalizado de novembro/2010 a julho/2011, parte dos créditos indevidos foram escriturados nos anos de 2006 e 2007 e se referem a fatos jurídicos tributários, ocorridos nesses exercícios, como se constata dos anexos 01 a 10 e planilha denominada pelos autuantes de "*recibo de arquivos eletrônicos*".

Sublinha a posição majoritária do CONSEF, no sentido de que a mera escrituração já caracteriza a utilização indevida de crédito fiscal, a exemplo de decisão proferida no julgamento do Auto de Infração nº 279196.0004/12-1, aduzindo que o que se altera, em termos de cobrança, é o lançamento do imposto (caso exista repercussão econômica), ou apenas da multa. Ressalva que as imputações são as mesmas, o tipo legal idêntico e dispositivo legal único.

Assevera que o próprio CONSEF entendeu que não se pode aplicar dois pesos e duas medidas. Se o entendimento majoritário é de que a mera escrituração já caracteriza o "benefício" e, portanto, a utilização indevida de crédito para abater o imposto devido, o fato jurídico punível ocorreu no momento da escrituração do crédito indevido, ou seja, nos anos de 2006 e 2007.

Insiste, em havendo um transcurso de tempo superior a 05 anos, em relação aos fatos geradores ocorridos nesse período, entende ter ocorrido a decadência parcial do lançamento, razão pela qual invoca a preliminar de decadência.

Diz que, no caso em concreto, decorreu prazo superior a cinco anos, em todos os supostos fatos geradores de lançamentos do ICMS relativos aos períodos anteriores a novembro de 2010, uma vez que o Auto de Infração tornou-se do conhecimento da Impugnante, em 24/11/2015.

Aduz que adotou o regime normal de apuração, conforme o art. 116, do RICMS/BA; e o fiscal parte da premissa equivocada da aplicação da norma prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que, sendo o ICMS um tributo sujeito a lançamento por homologação, incide o § 4º do seu art. 150.

Completa que a lei impõe ao Fisco o exercício da atividade homologatória da atuação do contribuinte e o prazo decadencial para que este a promova, aperfeiçoando o lançamento de crédito, porventura existente, que é de 5 anos, contados do fato gerador, nos moldes da norma específica. Conclui que todo o período, objeto de apuração no auto de infração em tela, foi alcançado pelo fenômeno jurídico da decadência, o que não foi observado pelo Fisco.

Discorre sobre a matéria, na doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho; na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, concluindo que efetivamente antecipou pagamento do ICMS, bem como não praticou fraude, dolo ou simulação, não havendo permissão do ordenamento jurídico para se afastar a norma decadencial do § 4º do art. 150 do CTN. Pede a anulação do auto de infração, em razão da decadência, relativas às operações ocorridas até o mês de abril de 2008.

Numa segunda preliminar, alega o autuado que houve coisa julgada administrativa, considerando que o presente Auto de Infração está relacionado com os Autos de Infração nºs 269200.0939/10-3, 269200.0337/13-8 e 269200.0007/15-4 (cancelado por litispendência).

Explica que no PAF Nº 269200.0939/10-3, em relação à infração 1 (Anexos 1, 2, 3 e 4), a fiscalização exigiu a glosa de créditos, na ordem de R\$ 4.015.562,01, referente a créditos registrados no Livro Registro de Apuração do ICMS decorrentes da migração do Livro CIAP. Trata-se de aquisições de ativo imobilizado, para as quais se entendeu tratar de materiais de consumo.

Diz que, em contrário do que consta no aludido proceso. as mercadorias são para ativo imobilizado e apresenta um histórico acerca da presente infração:

Diz ainda que no Auto de Infração nº 269200.0337/13-8, em relação à infração 1 (Anexos 1-A, 01-B,

02, 03, 04, 08, 09 e 17), a fiscalização exigiu a glosa de créditos na ordem de R\$ 8.073.884,65, referente aos créditos registrados no livro Registro de Apuração do ICMS migrados do Livro CIAP (período de Novembro de 2010 a Dezembro de 2012). Queixa-se que, nesse Auto de Infração, a fiscalização cobrou novamente os valores já expressos no Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, e ainda realizou nova cobrança sobre créditos de ativo imobilizado para os quais a SEFAZ classifica como material de consumo. Assevera que referido PAF se encontra na esfera administrativa, já tendo sido retirados os R\$4.015.562,01, referentes ao Auto de Infração nº 269200.0939/10-3 (Acórdão CJF nº 51-12/15)

Questiona que no Auto de Infração nº 269200.0007/15-4, a fiscalização entendeu que houve falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente às operações escrituradas nos livros próprios, no valor de R\$ 4.025.010,11. Explica que o Fisco fez uma recomposição do livro Registro de Apuração do ICMS de nov/10 a jul/11, glosando créditos oriundos do Livro CIAP, por considerá-los referentes a materiais de uso e consumo da empresa. Este Auto de Infração foi cancelado por litispendência, conforme termo de Cientificação em 22/10/2015 (anexo), uma vez que a matéria já estava sendo apreciada pelo Auto de Infração nº 269200.0337/13-8 (infração 1).

Por fim, no Auto de Infração em tela, nº 269200.0011/15-1, diz que a fiscalização voltou a autuar a Petrobras pela falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$4.025.010,11, como havia feito nos Autos de Infração nºs 269200.0337/13-8 e 269200.0007/15-4. Queixa-se que a fiscalização, novamente, alega que bens do ativo imobilizado seriam materiais de consumo (período de novembro 07 a Dezembro 09) e que a partir de 11/2010, a Petrobras utilizou-se indevidamente do crédito.

Registra que os fatos narrados evidenciam a caracterização da coisa julgada administrativa. No PAF nº 269200.0337/13-8, a infração praticada não foi o creditamento indevido, mas recolhimento a menor do imposto, já que somente foram autuados os meses em que houve descumprimento de obrigação principal, conforme se pode depreender da leitura do demonstrativo de débito “ANEXO 09: RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS DO PERÍODO DE JANEIRO DE 2010 A DEZEMBRO DE 2012”, constante do CD, acostado à folha 35 do precesso acima mencionado e já transitado em julgado na esfera administrativa.

Diz que o creditamento indevido ocorrera nos exercícios de 2007/2008, fato que foi objeto do lançamento, através do PAF nº 269200.0939/10-3, oportunidade em que a empresa foi devidamente punida, mediante aplicação de multa de ofício, em montante de 60% do valor do crédito indevidamente lançado, conforme entendimento do órgão julgador. Contudo, no Auto de Infração nº 269200.0337/13-8, no período de 2010/2012, a acusação é de recolhimento a menor do tributo, considerando que o contribuinte não promoveu, a tempo, o estorno do crédito anteriormente. Tais fatos podem ser evidenciados no Auto de Infração nº 269200.0337/13-8.

Defende que o creditamento indevido somente ensejará autuação (alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96), quando não repercutir no pagamento do imposto, não gerar consequências financeiras no caixa da empresa, pois caso contrário, tal conduta deve ser enquadrada no tipo infracional, previsto no art.42, inciso II, alínea “f” da Lei citada. Isto porque § 5º do dispositivo legal referido impõe a absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa pela falta de pagamento do imposto.

Diz que esse foi o enquadramento dado à infração no PAF Nº 269200.0337/13-8 (já definitivamente julgado), conforme consta no campo relativo à multa aplicada, a despeito de a sua descrição ter dado ênfase à utilização indevida do crédito. Diz ainda que, partindo-se da premissa de que não houve creditamento indevido, mas recolhimento a menor, na descrição do aludido lançamento, configurada está a coisa julgada administrativa, já que o citado processo já foi devidamente julgado.

Verificada a coisa julgada administrativa, deve a autoridade julgadora extinguir o feito sem julgamento de mérito em relação ao autuado e em face da matéria da coisa julgada, inclusive porque o conhecimento de tal incidente pode se dar desde que os elementos caracterizadores da litispendência sejam demonstrados, como no caso presente. Requer o julgamento improcedente

## da Infração 1.

Versa exaustivamente sobre créditos fiscais, a partir da Constituição Federal (art. 155, §2º, I), destacando que o seu aproveitamento existe para que se efetive o princípio da não-cumulatividade do imposto; que a Constituição não estabelece qualquer restrição a esse regime de abatimento, não podendo fazê-lo a lei complementar ou ordinária; que o creditamento não é uma faculdade, mas um dever do contribuinte. Conclui (na doutrina do tributarista José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo) que: *“o não aproveitamento dos créditos pelo contribuinte resultar-lhe-á um ônus indesejável. Mas onerará também e, principalmente, os preços, imputando à economia um prejuízo que a Constituição Federal reprime.”*

Diz que o auto de infração é improcedente, visto que a autuação não tem base jurídico-constitucional e que se configura uma indevida restrição ao regime do creditamento, não admitida na Constituição Federal, que optou pelo regime financeiro, e não físico, dando efetividade ao princípio da não cumulatividade.

No mérito, explica que os créditos usados para abater imposto cobrado, nesse Auto de Infração, foram originários de mercadorias classificadas como insumo de produção ou entradas de bens destinados ao ativo imobilizado. Entendeu a fiscalização que o impugnante apropriou-se indevidamente de referidos créditos do ICMS ao considerar aquisições de materiais de uso ou consumo como se fossem bens do ativo permanente, resultando creditamento a maior do imposto referente a parcela mensal de 1/48 do ICMS registrado no Livro CIAP.

Enumera os equívocos cometidos pelo fiscal: 1) primeiro, a apropriação do crédito é um direito constitucional e legal do contribuinte, cuja origem somente pode ser questionada no momento oportuno da sua utilização; 2) segundo, a natureza jurídica dos créditos tributários apropriados, em questão, advêm de previsão constitucional e legal; 3) as atividades do estabelecimento são tipicamente de produção - geração de energia elétrica, o que o credencia ao aproveitamento dos créditos de insumos e do ativo permanente; 4) a negativa do procedimento que adotou significa onerar o sistema produtivo e por via de consequência o consumidor final da produção.

Diz que segundo o autuante, a infração decorre de: a) utilização indevida do crédito, pois não se trata de ativo permanente, mas de aquisição de bens de uso e consumo fiscal; b) utilização de crédito decorrentes da aquisição de bens destinados à área administrativa do estabelecimento.

Transcreve trecho da decisão do STF sobre a natureza escritural do crédito de ICMS (AC um da 1ª Turma do STF, AgRg em AG 230.478-0-SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJU de 13.08.99, p. 10).

Reitera que tais bens estão diretamente ligados ao processo industrial, na unidade de geração de energia elétrica, apresentando-se como indispensáveis para que aconteça a produção. São considerados bens que integram fisicamente o ativo imobilizado e utilizados na atividade fim da PETROBRAS, aqueles que forem utilizados nos processos industriais e comerciais para atender o seu objeto social, tais como: gastos com projetos de investimento inerentes às atividades de exploração, perfuração, produção e refino, entre outros, devendo ser contabilizados em conta do Ativo Imobilizado, ou do ativo intangível, compreendendo os últimos os bens incorpóreos.

Diz que o Auditor Fiscal descaracterizou a natureza contábil de determinados itens, a partir de uma análise apriorística deles e em descompasso com as Normas Brasileiras de Contabilidade (Resolução nº 1.177),

Insiste que o cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria são suficientes para infirmar a validade do auto, na medida em que as mercadorias relacionadas, entre as quais, rolamentos, piso, molas, parafusos, arruelas, porcas, filtros, redes, fusíveis, grampo, telas, baterias, cartuchos, portas, portões, amplificadores, amortecedores, etc. enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços.

Diz que a maioria das mercadorias relacionadas nos demonstrativos são peças sobressalentes, peças de reposição, ferramentas, equipamentos de uso interno, utilizados nas manutenções

periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano. Nesse caso, diz que o correto é contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição permite à impugnante utilizar o imposto cobrado, nas operações anteriores para compensar com o valor devido nas operações que realizar, observada a sistemática do art. 20, §5º, da LC 87/96, como ocorreu no caso.

Discorre sobre a aplicação da multa do artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, aduzindo-a em agressão ao princípio do não confisco, que é norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar e impedir o exercício ilimitado do arbítrio do legislador na instituição de tributos.

Diz que, no caso, a medida pode ser considerada exacerbada ao ponto de comprometer o patrimônio, renda, ultrapassando os limites da capacidade contributiva do autuado. Cita Ricardo Lobo Torres, farta jurisprudência do STF, que tem entendido que as multas moratórias aplicadas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária em índice acima de 20% do valor do tributo devido, constitui violação ao princípio do não confisco (AgRg no AI 727.872/RS Relator(a): Ministro Roberto Barroso Órgão Julgador: 1ª Turma do STF Data de julgamento: 28/04/2015).

Explica os tipos de multa: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício, aduzindo que a vedação ao caráter confiscatório é uma cláusula aberta, pode ela ser aplicada de forma mais ou menos incisiva, conforme a natureza da multa e, no âmbito do direito sancionador, deve ser tolerada a punição maior apenas quando houver dolo.

Conclui, no caso dos autos, inadequada a aplicação do valor de 60% sobre o valor devido a título de obrigação principal.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, a produção de prova pericial ou diligencial - por fiscal estranho ao feito, diante da complexidade da matéria e da situação fática apresentada na suposta infração registrada no Auto de Infração.

Requer seja o Auto de infração julgado improcedente, anulando-se a infração imputada, diante da preliminar arguida, dos fundamentos de direito e das razões de mérito apontadas, e extinto o crédito tributário exigido.

A informação fiscal foi prestada (fls. 68/88). Diz o Auditor autuante que os trabalhos de fiscalização compreenderam o período de 01/10/2010 a 31/12/2011. Sobre a arguição de decadência, observa que o fulcro das razões da defesa é que a autuação (falta de recolhimento do imposto - advém de utilização indevida de crédito fiscal, cuja escrituração, em parte, deu-se entre os anos de 2006 e 2007, conforme os anexos 01 a 10 acostados pela própria fiscalização.

Discorre sobre os termos da defesa, sobre os argumentos de coisa julgada administrativa, sobre o creditamento indevido que ocorrera nos exercícios de 2007 a 2008, objeto do Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, oportunidade em que a empresa foi punida com a multa de 60% do valor do crédito indevidamente lançado. No Auto de Infração nº 269200.0337/13-8, período de 2010 a 2012, o contribuinte não promoveu, a tempo, o estorno do crédito, anteriormente lançado.

Reitera, de forma ordenada, cada termo da defesa, aduzindo que apresentará Informação Fiscal, na mesma ordem dos argumentos de defesa.

Diz que é equivocada a alegação do contribuinte e que a autuação trata da *"falta de recolhimento de ICMS"*, ocorrida entre no período de novembro de 2010 a dezembro de 2011, conforme exposto claramente no demonstrativo de débito, anexo ao auto de infração, no campo *"data do fato gerador"*. A confusão anunciada pelo autuado advém de uma outra infração apurada, por ocasião da lavratura do Auto de Infração nº 269200. 0939/10-3, lavrado em 2010, com decisão definitiva administrativa (Acórdão CJF nº 0218-11/13);

Resume o teor da decisão: 1) houve o crédito indevido por parte da autuada, que considerou, erroneamente, bens adquiridos como se fossem destinados ao seu ativo imobilizado, quando, na verdade, foram destinados ao uso ou consumo do estabelecimento; 2) Como estes créditos não

serviram ao abatimento de débitos nos períodos de apuração fiscalizados, naquela ocasião (até dezembro de 2009), a infração teve sua multa capitulada no art. 42, inciso VII, da Lei nº 7.014/96, correspondente à aplicação de multa de 60% do valor do imposto creditado indevidamente sem que houvesse repercussão em falta ou redução de pagamento do imposto; 3) o imposto creditado indevidamente, conforme apurado pelo Fisco, não poderia ter sido exigido por meio de lançamento de ofício, já que não houvera até então, prejuízo direto ao erário, ou seja, não houve redução ou falta de pagamento de imposto.

Diz ainda, como consequência dos fatos geradores apurados, o dispositivo legal prescreve a obrigatoriedade do estorno dos créditos indevidamente escriturados, em seu livros fiscais próprios. Explica que o contribuinte autuado, não só não pagou, até a presente data, a multa estipulada pelo órgão julgador, como também não efetuou o estorno do crédito fiscal em questão. E mais, aproveitou-se desses créditos fiscais não estornados para abater os débitos gerados por suas operações, a partir do período de novembro de 2010.

Dessa forma, continua, a presente autuação (Auto de Infração nº 269200.0011/15-1) exige, justamente, a falta de recolhimento do imposto, ocorrida no período de novembro de 2010 a dezembro de 2011, tendo em vista que o autuado aproveitou-se do ICMS indevidamente escriturado em seus livros fiscais próprios, pela ausência do estorno, que era o seu dever fazer, como houvera decidido o CONSEF, com base na legislação tributária em vigor. (art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96).

Reafirma que o crédito do ICMS indevidamente escriturado, nos exercícios de 2007 até 2009, foi submetido ao lançamento em 2010, incidindo apenas a multa punitiva, sem cobrança de imposto; depois, foi lavrado o auto de infração, em debate, tendo como fatos geradores, a falta de recolhimento do imposto ocorrido nos meses de novembro de 2010 a dezembro de 2011, decorrente da utilização de créditos registrados indevidamente e não estornados, como era obrigação da autuada. Nesse caso, houve o lançamento do imposto devido, sem prejuízo da correspondente multa punitiva, prevista em lei.

Assevera que o instituto da decadência deriva da necessidade social de apaziguar as relações jurídicas obrigacionais pela ação do tempo e pela inércia da parte interessada. Discorre sobre os elementos que a caracterizam, aduzindo que o fato gerador da exigência corresponde à falta de pagamento do imposto, a partir de novembro de 2010. Explica que a exigência atual não se trata da escrituração fiscal de crédito indevido do imposto; esse fato já fora objeto do lançamento de ofício, em 2010 (Auto de Infração nº 269200.939/10-3), com a exigência de apenas a multa punitiva.

Diz que outro elemento para que se dispare o instituto da decadência é a inércia do titular do direito em requerer o cumprimento da obrigação. Indaga, no caso, como poderia o Fisco exigir do contribuinte, o cumprimento da obrigação principal, o pagamento do imposto, que não foi adimplida, espontaneamente, antes deste fato ter ocorrido? Lembra que ocorreu a infração, somente a partir de novembro de 2010, não havendo falar em inércia do estado para efetuar o lançamento de imposto devido. Conclui que antes desta data, não houve falta de pagamento do imposto, apenas registro de crédito indevido, nos livros fiscais próprios. Explica que para os fatos geradores ocorridos antes da data acima, foi lavrado o Auto de Infração nº 269200.0939/10-15, sendo exigida apenas a multa; para os fatos seguintes foi lavrado o Auto de Infração nº 269200.0011/15-1, exigido ICMS e multa. Não há o que se cogitar a decadência do direito de lançar, como defendido pela autuada.

Contesta o Auditor Fiscal a alegação da defesa de que a matéria objeto da autuação já teria sido decidida anteriormente pelo CONSEF, em decisões relativas a outros Autos de Infração lavrados anteriormente. Diz que dos PAF,s citados pela autuada, já foi apreciado o AI nº 269200.0939/10-3, que não tem relação com a presente autuação; são fatos geradores distintos e obrigações principais igualmente distintas.

Diz que, em relação ao Auto de Infração nº 269200.0337/13-8, o CONSEF não apreciou a matéria relativa à falta de pagamento do imposto no período de novembro de 2010 a dezembro de 2011,

por decidir que a mesma estava sendo discutida no Auto de Infração nº 269200.0939/10-3 que, na época da lavratura, estava pendente de decisão definitiva.

Argumenta que, se a matéria não chegou a ser discutida pelo órgão julgador, se não houve uma decisão de mérito, como se cogitar de uma eventual "*coisa julgada administrativa*", neste sentido? O máximo que se pode extrair desse fato é que, se houve uma decisão definitiva por ocasião do julgamento daquele Auto de Infração (Acórdão CJF nº 0051-12/15), esta se refere tão somente à litispendência que foi decretada, mas, obviamente, nada diz respeito ao mérito, uma vez que não chegou a ser discutido pelo órgão julgador.

Com relação ao Auto de Infração nº 269200/0007/15, também citado pela autuada, informa que não interfere na presente autuação, uma vez que o mesmo não chegou sequer a ser apreciado pelo CONSEF, tendo sido anulado de ofício pela Administração.

Rechaça a alegação da coisa julgada administrativa, em relação aos fatos geradores objeto da presente autuação. Sublinha que a coisa julgada administrativa poderia ter ocorrido em relação às operações de entradas dos bens que ensejaram o crédito indevido, conforme decidido pelo CONSEF no julgamento do Auto de Infração nº 269200.0939/10-3. Desta forma, não caberia mais a discussão, em âmbito administrativo, se tais bens são ou não destinados ao ativo imobilizado, já que esta questão foi pacificada no aludido julgamento, na decisão de que tais bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Diz que as abordagens de cunho constitucional, não competem à esfera administrativa. Contudo, com relação ao princípio da não-cumulatividade e mesmo à suposta afronta à Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.1, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução n. 1.177, de 24/07/2009, explica que, entre outras disposições, os materiais adquiridos para integrarem o ativo imobilizado, tanto partes como peças, devem ser classificados no ativo, se usá-los por período superior a um ano.

Reitera que os créditos fiscais que ensejaram a falta de pagamento do imposto, objeto do presente lançamento, já foram analisados como indevidos pelo CONSEF (Auto de Infração nº 269200.0939/10-3). O lançamento atual diz respeito à falta de pagamento do imposto decorrente da utilização desses créditos, os quais deveriam ter sido estornados pela autuada por força da aplicação do art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, conforme contido no aludido acórdão. Aduz que a legitimidade dos créditos já foi negada pela instância julgadora em caráter definitivo, sequer deveria ser retomada.

Apenas para argumentar, diz que a norma contábil aduzida pelo autuado, já era conhecida, antes da data da citada resolução. Assim, os materiais adquiridos deveriam ter sido contabilizados em contas do ativo, sofrendo as baixas contábeis de acordo com as normas legais, que são diferentes das normas relativas às despesas realizadas com substituição de peças sobressalente de máquinas e equipamentos. Diz que a autuada não colaciona aos autos quaisquer provas, não traz nenhum registro contábil das operações que teriam sido efetuadas em contas de ativo. Não traz qualquer laudo técnico que comprove que as peças adquiridas serviram às máquinas e equipamentos por período superior a um ano.

Diz que o contribuinte apenas declara, sem comprovar documentalmente sua tese, devendo ser rejeitada por absoluta falta de comprovação.

Com respeito à uma suposta afronta ao princípio do não-confisco (art. 150, inciso IV, da Carta Magna), reitera que não tal alegação pode ser apreciado na esfera administrativa; quanto ao pedido de perícia ou diligência, diz que não tem razão de ser, uma vez que todas as suas objeções foram detidamente analisadas com toda isenção e não existe qualquer fato apontado nos autos que exija conhecimentos técnicos especializados a autorizar a eleição de especialistas. Pede o acatamento do lançamento de ofício.

O contribuinte autuado foi cientificado da Informação Fiscal e não apresentou novas manifestações (fls. 91/92).



## VOTO

Inicialmente cabe apreciar as preliminares de nulidades suscitadas pela defesa, na sequência e na forma que melhor esclareça a lide em debate.

Questiona o autuado que no presente lançamento de ofício houve coisa julgada administrativa, considerando que o mesmo está relacionado com as autuações cravadas nos PAF,s - Processos Administrativos Fiscais nºs 269200.0939/10-3, 269200.0337/13-8 e 269200.0007/15-4. E que nesse último Auto de Infração houve litispendência. Deve a autoridade julgadora, em tais casos, extinguir o feito sem julgamento de mérito

De acordo com o artigo 337, § 3º, do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), "*há litispendência quando se repete ação que está em curso*". Portanto ocorre litispendência quando há um litígio pendente de julgamento. A exceção de litispendência impede que haja uma duplicidade da ação, ou seja, não poderá ser intentada ação com as mesmas partes e sobre o mesmo fato (mesma causa de pedir e pedido), evitando-se o "*bis in idem*".

Com relação à alegação da "*coisa julgada*", sublinho que a CF 88 (art. 5º, XXXVI) informa que a lei não prejudicará o ato jurídico, o direito adquirido e a coisa julgada, enfatizando os pilares da segurança jurídica e a idéia de previsibilidade dos atos estatais. A Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, em seu artigo 6º, § 3º, diz que coisa julgada é a "*decisão judicial de que já não caiba recurso*", enquanto o artigo 337, § 4º, do novo CPC (Lei 13.105/15) estabelece que "*há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado*".

É necessário, portanto, não confundir a função administrativa do Estado com a sua função jurisdicional, vez que, dentre outros motivos, a forma como atua o Estado é absolutamente diversa. No exercício da função administrativa, a Administração Pública figura como parte na relação e suas decisões não são definitivas, existindo sempre a possibilidade da apreciação pelo Poder Judiciário. Assim, a expressão *coisa julgada*, no Direito Administrativo, significa apenas que a decisão tenha se tornado irretratável pela própria Administração.

Dessa forma, a litispendência, a coisa julgada, são dispositivos que disciplinam a defesa processual, que deve preceder a de mérito, prevenindo situações típicas de defesas peremptórias ou dilatórias. Referem-se, expressamente, às ações judiciais. Têm sido aplicados, contudo, com acerto, no regime jurídico de Processos administrativos, considerando as adaptações particulares, em face aos princípios da segurança jurídica e da possibilidade de revisão da atuação dos seus agentes, conferida à Administração Pública, além de evitar a ocorrência do "*bis in idem*".

Ademais, a garantia do duplo grau possibilita a revisão das causas já julgadas por autoridade administrativa, em primeiro grau, implicando novo julgamento, por órgãos de hierarquia superior, ou de segundo grau (segunda instância), através de Recurso Administrativo. No Estado da Bahia, previsão no art. 169, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99).

No caso em concreto, todavia, não entendo que tenha ocorrido litispendência ou coisa julgada administrativa entre os processos tributários indicados pelo contribuinte autuado, de forma a impedir a renovação da ação fiscal, a partir do momento em que as lides pendentes foram definitivamente julgadas pelo órgão administrativo competente e cuja decisão não tenha sido acatada na íntegra pelo contribuinte autuado.

Senão, vejamos a situação de cada processo mencionados no presente Auto de Infração e que tangenciam a decisão, ora em curso.

Na sequência, o primeiro PAF de nº 269200.0939/10-3, com relação à infração 1, a fiscalização exigiu a glosa de créditos na ordem de R\$ 4.025.011,01 referente aos créditos fiscais escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS decorrentes da migração do Livro CIAP. Trata da aquisição de bens do Ativo Imobilizado, para os quais a fiscalização entendeu referir-se a

materiais de consumo, no período de novembro de 2007 a dezembro de 2009. O item foi considerado nulo (Acórdão 3ª JF nº 0097-03/11).

A impugnação de que as mercadorias são do ativo imobilizado foi rejeitada, também em segunda instância. Não foi confirmada a decisão pela nulidade, mas, a autuação foi considerada improcedente, no que diz respeito ao imposto, em razão da mudança na legislação decorrente da Lei nº 10.847, de 27/11/2007. A decisão foi pela aplicação da multa prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 (Acórdão CJF nº 0218-11/13). Decisão publicada em 26.07.2013.

Uma nova ação fiscal, antes do reexame necessário do PAF retro mencionado (21.01.13), lançou crédito tributário, em relação aos mesmos créditos fiscais, através do Auto de Infração nº 269200.0337/13-8, tendo sido originalmente lançado ICMS, no valor total de R\$ 8.073.884,65 referente aos créditos registrados no livro Registro de Apuração do ICMS decorrentes da migração do Livro CIAP, no período de novembro de 2010 a dezembro de 2012. Excluindo o montante de R\$4.015.562,01 (litispendência e coisa julgada administrativa), a exigência foi reduzida, na infração 1, restando caracterizado o valor de R\$3.981.778,51 (Acórdão 3ª JF nº 0083-05/14).

O órgão de julgamento em segunda instância confirmou a existência de litispendência entre a matéria discutida nesse Auto de Infração e aquela do PAF 269200.0939/10-3 que, naquele momento, ainda não estava definitivamente julgado pela Instância Superior. O Recurso de Ofício somente foi julgado em 23 de fevereiro de 2015 (Acórdão CJF nº 0051-12/15).

Houve ainda o Pedido de Reconsideração, Acórdão CJF nº 0260-11/15, que não alterou a questão dos créditos indevidos e sua conversão na multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo do dever de estornar o crédito considerado indevido.

O Auto de Infração nº 269200.0007/15-4 foi lavrado em 30.05.2015 (OS 500814/13) para apurar crédito fiscal utilizado indevidamente pelo contribuinte, no período de novembro de 2010 a julho de 2011, que acarretou a falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$4.025.011,01, utilizado pelo autuado para abater saldo devedor do imposto, calculado após a recomposição da apuração do ICMS no período.

Ocorre que este auto de infração foi cancelado, conforme termo de Cientificação em 22/10/2015, uma vez que a matéria já estava sendo apreciada através do Auto de Infração nº 269200.0337/13-8; não foi conhecido o Pedido de Reconsideração (Acórdão CJF nº 0260-11/15, publicado em 28.10.15), com ciência do autuado em 16.11.2015, confirmando a procedência da litispendência, na infração de *"utilização indevida de crédito"*, contida nos PAFs nºs 269200.0939/10-3 e 269200.0337/13-8.

Entendendo a existência de vício insanável, na forma do art. 114, I, "a", do RPAF BA, o próprio autuante solicitou junto a Diretoria de Arrecadação - DARF, o cancelamento do lançamento (PAF Nº 269200.0007/15-4), cujo pedido foi atendido em 30.10.15.

Por fim, no presente Auto de Infração de nº 269200.0011/15-1, o fulcro da autuação é a falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$4.025.010,11, tendo em vista que o autuado deixou de proceder ao estorno dos créditos fiscais, após decisão no Acórdão CJF nº 0218-11/13, determinando o respectivo estorno, conforme previsto no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

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

*(... )*

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

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

Portanto, não existem quaisquer pendências impeditivas que possam macular o atual lançamento de ofício, relacionadas aos institutos processuais da litispendência, coisa julgada administrativa ou *"bis in idem"*, cuja questão de fundo ou de mérito deve ser apreciada, nas linhas que seguem, em estrita obediência do princípio da devido processo legal.

Afasto também a alegação da decadência do direito de o Estado constituir créditos tributários,

não sendo verdadeira a tese do autuado que a mera escrituração dos créditos fiscais já caracteriza a utilização indevida de crédito, ocorrendo o fato jurídico punível, nos anos de 2006 e 2007.

O presente Auto de Infração foi lavrado em 24.08.15 e faz referência às parcelas do imposto que o contribuinte deixou de recolher, no período de novembro de 2010 a julho de 2011, em face de não ter adotado o comando de estornar os créditos fiscais considerados indevidos, nos termos do art. 42, inciso VII, "a", da Lei nº 7.014/96, após a decisão definitiva (decisão administrativa em segunda grau) da lide tributária travada entre o contribuinte e a Fazenda Pública do Estado da Bahia (Acórdão CJF nº 0218-11/13 - decisão publicada em 26.07.2013), além da apreciação dos demais processos fiscais, que estariam com incidentes processuais da litispendência ou da chamada coisa julgada administrativa. Resolvidos tais imbróglis, restou apurado que o contribuinte não fez os estornos dos créditos, a que estava legalmente obrigado.

Sabe-se que o lançamento tributário de ofício deve necessária obediência aos princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência administrativa que regem a Administração Pública, evitando dar continuidade à cobrança de crédito tributário sabidamente indevido ou proceder à lavratura de autos de infração, quando praticados com ilegalidade ou abuso de poder.

De igual sorte, não se pode valer-se, como no presente caso, da situação de confusão processual, da necessidade das várias intervenções da parte do autuado, na defesa do seu direito, da lavratura dos diversos Autos de Infração com exigências tributárias, que foram validamente corrigidas pelos órgãos de controle, em face aos conteúdos axiológicos superiores do sistema tributário, especialmente, a exigibilidade dos tributos, conforme previsto no parágrafo único do art. 142 do CTN. A regra estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que deve coincidir com o princípio da indisponibilidade do patrimônio público, atinente ao crédito tributário.

Não tem, portanto, amparo nos autos e mesmo no direto, a alegação de nulidade do Auto de Infração, em razão da decadência, relativas às operações ocorridas até o mês de abril de 2008, considerando que o exercício da atividade homologatória da atuação do contribuinte é de 5 anos contados do fato gerador, nos moldes do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Inverossímil a alegação do autuado de que os créditos considerados indevidos têm origem anterior e cujo fato gerador deve se reportar a escrituração dos créditos. Em primeiro lugar, porque os valores, ora exigidos, têm origem, de fato, na apuração da falta de recolhimento do ICMS, no período de novembro de 2010 a julho de 2011, em face da ausência do estorno dos créditos fiscais a que o contribuinte estava obrigado (art. 42, inciso VII, "a", da Lei nº 7.014/96).

Depois, não é razoável que o contribuinte pretenda atrair em seu favor, o seu próprio descumprimento da norma tributária. Não é esse o propósito da norma, uma vez que não se estriba em incentivar o próprio devedor no descumprimento das regras. Trata-se de princípio geral do direito, através do qual *"ninguém pode alegar a própria torpeza em benefício próprio"*. No caso, segundo o equivocado raciocínio do autuado, a falta de estorno regular dos créditos fiscais, indevidamente aproveitados, que estava obrigado, não deveria ser exigido, quando da repercussão econômica, mas, no momento anterior da sua escrituração, sob argumento, falso, igualmente, de que esse é o momento da ocorrência do fato gerador, posição essa, que seria majoritária na jurisprudência do CONSEF.

A contagem do prazo decadencial, no caso em concreto, não poderia iniciar no momento da escrituração dos créditos considerados indevidos, porque o estabelecimento autuado, no momento da aquisição dos tais créditos, não os utilizou, de fato, formando um saldo credor, seja pela ausência de movimento econômico ou seja porque em função das operações de exportação que promoveu, desoneradas do recolhimento do ICMS. Após a decisão definitiva do órgão, que confirmou a natureza de materiais de uso e consumo das mercadorias adquiridas, o que não possibilita a apropriação dos respectivos créditos fiscais e pela aplicação da multa do art. 42, inciso VII, "a", da Lei nº 7.014/96, que impõe a penalidade no percentual de 60% sobre o valor do crédito fiscal escriturado, desde que não importe em descumprimento de obrigação principal,

além da exigência do respectivo estorno.

O descumprimento da obrigação tributária principal exigida no Auto de Infração, em debate, ocorreu quando o contribuinte deixou de recolher o ICMS devido nos meses de novembro de 2010 a julho de 2011, conforme consta na inicial dos autos, ainda que essa ausência decorra da utilização daqueles créditos fiscais que o contribuinte deveria ter estornado e não o fez. Somente a partir do momento em que o autuado deixou de recolher o imposto devido, por conta dos efeitos do estornos dos créditos não realizados, configurou o descumprimento da obrigação tributária e poderia a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício.

É cediço que no direito tributário, a decadência é uma causa extintiva do crédito tributário que implica na perda do direito de efetuar o lançamento depois de transcorrido o prazo de cinco anos. Um dos principais aspectos da decadência é o seu termo inicial ou, em outras palavras, a data inicial da contagem do prazo de cinco anos.

A regra geral, prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Uma regra especial, extraída do artigo 150, parágrafo quarto, é utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Nesse caso, o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral. Na regra do lançamento anulado, o início da contagem do prazo decadencial dar-se-á na data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado (artigo 173, II - CTN), desde que o lançamento seja anulado por vício formal.

Na decadência, a extinção do direito de lançar ocorre pela inércia do titular, quando a eficácia desse direito estava originalmente subordinada ao seu exercício, dentro de determinado prazo, que se esgotou, sem o respectivo exercício desse direito. A decadência é, pois, a perda do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário, em razão da desídia do seu titular. Nesse sentido, a decadência (e também a prescrição) extingue a exigibilidade do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

No caso em concreto, quando da ciência ao autuado da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 26/11/2015, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores no período retro referido (novembro de 2010 a dezembro de 2011), o qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), vigente, na época dos fatos, o que vale dizer que o termo final do prazo decadencial para o aludido período seria 31/12/2015.

Nem se poderia cogitar posição razoável diversa. A decadência atinge diretamente o direito em razão da desídia do titular, durante certo lapso temporal. O que não houve, em absoluto, no caso em questão. Em contrário, a Fazenda Pública respeitou os prazos acordados com o contribuinte, acreditou em boa fé de que os créditos fiscais considerados indevidos seriam estornados, conforme manda a legislação do imposto.

Diante de tais pressupostos, concluo que não ocorreu a decadência arguida pelo autuado, haja vista que com a lavratura do Auto de Infração foi efetivado o devido lançamento do crédito tributário e, na data de início da ação fiscal, não houve transcurso do prazo que autorizasse o instituto da decadência, adotando-se qualquer que seja o marco legal.

Indefiro o pedido de diligência suscitado pelo autuado, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF/BA, uma vez que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento do meu juízo; quaisquer outras provas que sejam em favor da tese do autuado poderiam ser apresentadas pelo próprio contribuintes, pois vinculadas à escrituração comercial, fiscal ou documental em posse do próprio requerente.

Superados as questões preliminares, no mérito, constato que os créditos fiscais considerados

indevidos, não foram estornados devidamente, conforme o mandamento legal e, quando houve, efetivamente, repercussão financeira na conta corrente fiscal do imposto, implicando descumprimento de obrigação principal de pagar o imposto devido, o Auditor Fiscal efetuou o lançamento tributário de ofício, no valor total de R\$4.025.010,11.

Não existe qualquer lesão ao princípio da não cumulatividade do imposto, conforme insinua o sujeito passivo. Sabe-se que o ICMS é imposto não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, I, da CF/88). No caso em exame, porém, não houve qualquer afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS. A natureza dos bens e a impossibilidade da utilização dos créditos fiscais que originaram a lide já foram extenuadamente discutidos nos processos anteriores, cuja decisão administrativa em segunda instância determinou o estorno dos respectivos créditos.

A utilização de crédito fiscal indevido ocorrera nos exercícios de 2007/2008, sendo objeto do lançamento de ofício, através do PAF nº 269200.0939/10-3, irregularidade que foi atenuada pelo órgão de segunda instância desse Conselho Fazendário, tendo em vista que houve apenas a escrituração indevida de tais créditos, mediante a aplicação de multa isolada no percentual de 60% do valor do crédito indevidamente lançado (Acórdão nº CJF 0218-11/13). A presente exigência, por sua vez, tem origem na ausência de pagamento do ICMS, em face da falta de estorno dos créditos fiscais, que o contribuinte estava obrigado a fazer (e não o fez), descumprindo mandamento legal.

Portanto, o direito não assiste ao autuado ao afirmar que, segundo a posição majoritária do CONSEF, a mera escrituração dos créditos fiscais já caracteriza a utilização indevida de crédito fiscal para abater o imposto devido. Insiste que, nessa circunstância, o fato jurídico punível ocorreu no momento da escrituração do crédito indevido, nos anos de 2006 e 2007.

O presente lançamento de ofício tem origem, reitere-se, na falta de recolhimento do ICMS, nos meses de novembro e dezembro de 2010; janeiro a julho de 2011, tendo em vista, além da aplicação da multa de 60% (Auto de Infração nº 269200.0939/10-3), a manutenção indevida em sua conta corrente dos créditos fiscais, após decisão em segunda instância (Acórdão CJF nº 0218-11/13), determinando o respectivo estorno, conforme previsto no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

O aludido dispositivo, em sua redação original, com efeitos até 27/11/07, previa a multa de:

*"VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:*

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;"*

Porém, com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, o dispositivo legal foi alterado, passando a seguinte redação atual:

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

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;"*

Em realidade, tal alteração veio corrigir um erro histórico de interpretação na exigência do ICMS, no Estado da Bahia. O disposto anterior permitia o equivocado entendimento da exigência da multa, além do imposto, na simples escrituração de créditos fiscais, considerando que a *"utilização indevida de crédito fiscal correspondia ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais"*.

Juridicamente, a escrituração de créditos fiscais não é, nunca foi ou jamais será fato gerador do ICMS. O artigo 114 do CTN - Código Tributário Nacional define que o fato gerador da obrigação principal é aquela situação necessária e suficiente para que ocorra a incidência do tributo. O artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece os possíveis fatos de incidência do ICMS. Por obvio, não elenca a escrituração de créditos fiscais, ainda que por equívoco.

Com efeito, o simples lançamento na escrita de créditos fiscais não pode, por si só, constituir obrigação de pagar imposto, mas somente quando esse crédito seja efetivamente utilizado para reduzir o montante do imposto devido. Escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica completamente diversa, surgem também em momentos diversos. A escrituração isolada de créditos, no momento da entrada da mercadoria, não provoca qualquer efeito jurídico, cujos saldos estejam estacionados em conta gráfica, mas somente quando houver a compensação pelo confronto de débitos, no momento da saída de mercadoria do estabelecimento em operação de circulação. Somente nesse momento poder-se-ia afirmar que houve a utilização dos créditos e, se a utilização for indevida, como no caso em tela, faz surgir a obrigação tributária de pagar o ICMS.

A escrituração de créditos fiscais não atrai sobre si a incidência tributária por ser inócua juridicamente, no momento de sua ocorrência. O entendimento anterior predominante de que o crédito fiscal tinha natureza escritural, e que sua “*utilização*” correspondia ao próprio lançamento na escrita fiscal, sob o argumento de que com os créditos escriturados, o contribuinte poderia, em momento posterior, utilizar livremente, pagar o ICMS, transferir para outros contribuintes, escriturar outros créditos contando com eventual inércia da Administração Pública, entre outras possibilidades, data vênua, subverte toda a estrutura jurídica, atribuindo consequências fiscais a um ato, ainda não efetivamente relevante na esfera do direito, considerado isoladamente.

Entretanto, com a edição da Lei nº 10.847/07, para os fatos geradores ocorridos após a sua edição, “*na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação, que não importe em descumprimento de obrigação principal*”, como restou patente no Acórdão CJF nº 0218-11/13, foi imposta a multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal considerado indevido, conforme previsto no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. A nova regra estabeleceu ainda a obrigatoriedade do estorno dos créditos escriturados indevidamente, o que não foi cumprido pelo autuado, dando azo à falta de pagamento do ICMS, nos meses contidos na inicial dos autos.

Em face de tais pressupostos, a argumentação do autuado de que a exigência teria origem nos créditos utilizados indevidamente, em 2006 e 2007, não se sustenta. É absolutamente falsa. Como a escrituração dos créditos, considerados indevidos, não implicou repercussão econômica ou financeira, isto é: não determinou o obrigação de pagar o ICMS, por conta dos negócios, na época, que favorecia a acumulação de créditos fiscais, tais créditos indevidos que deveriam ser estornados e não os foram por desídia do autuado, acabou por provocar uma subtração do valor do imposto efetivamente devido, somente a partir de novembro de 2010 e até julho de 2011, oportunidade em que a fiscalização do Estado da Bahia, efetuou a lavratura do presente Auto de Infração.

Os demonstrativos de apuração do aludido débito, encontram-se encartados na mídia CD (fls. 10), discriminam minuciosamente os valores não recolhidos e os períodos da ausência de recolhimento do ICMS devido.

Por fim, sobre a alegação defensiva de que a aplicação da multa de 60% teria efeito de confisco (art. 150, IV, CF 88), observo que a penalidade encontra-se prevista em dispositivos da Lei nº 7.014/96, conforme consta na inicial dos autos; mesmo a multa isolada de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, várias vezes citada nos autos, encontra-se assentada no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 (Redação da Lei nº 10.847/07). Além disso, está afastada da competência desse órgão julgador a apreciação da alegação de inconstitucionalidade das leis, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Frente ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor integral de R\$4.025.010,11.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0011/15-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.025.010,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHOS DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR