

PROCESSO - A. I. N° 269200.0011/15-1  
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 166-01/16  
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/05/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0089-11/17

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE ESTORNO LEGAL. Restou comprovado o recolhimento a menos do imposto em decorrência de apropriação de crédito fiscal indevido, lançado na escrita, cuja exigência foi afastada em lançamento anterior, com julgamento de mérito em última instância do CONSEF, por inexistir descumprimento de obrigação principal, *sem prejuízo da exigência do estorno*. Exigência fiscal, com base na exclusão da apuração do imposto devido, relativo aos valores dos créditos fiscais que não foram estornados, o que implicou em falta de pagamento no período fiscalizado. Não Acolhida a preliminar de litispendência e coisa julgada administrativa. Afastada o pedido de aplicação de preliminar de mérito de decadência. Rejeitado o pedido de nulidade da Decisão da primeira instância. Acolhido o pedido de exclusão da multa com fundamento no art. 42, §5º da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 24/11/15 para exigir ICMS relativo à falta de recolhimento nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios (novembro e dezembro de 2010; janeiro a julho de 2011) - R\$4.025.010,11.

Consta na descrição dos fatos que:

*Foi lavrado anteriormente o Auto de Infração 269200.0939/10-3, (exercício de 2009) cuja Decisão proferida no Acórdão CJF 0218-11/13, reconheceu que houve classificação indevida de materiais de uso/consumo do estabelecimento como ativo imobilizado, com aproveitamento irregular de crédito fiscal do ICMS e falta de recolhimento do imposto diferencial de alíquotas sobre aquisições interestaduais de materiais de uso/consumo.*

*Tendo o contribuinte escriturado os créditos no Livro RAICMS, mas apresentando saldos credores no período fiscalizado, entendeu que caberia apenas a aplicação da multa de 60% prevista no art. 42, da Lei 7.014/96, sem prejuízo da exigência do estorno.*

*E que tendo a Câmara de Julgamento reconhecido ser indevida a exigência do imposto (mantendo a aplicação da multa) o contribuinte deveria efetuar o estorno de crédito em seus registros fiscais, o que não foi aceito.*

*Submetidos a nova ação fiscal (2010 e 2012) que culminou na lavratura do AI 269200.0337/13-8, também impugnado e submetido à apreciação de Recurso no Acórdão CJF 0051-12/15), entendeu existir litispendência entre a matéria discutida e a que fora submetida a lançamento anterior (AI 269200.0939/10-3), que ainda não tinha sido definitivamente julgado na esfera administrativa, quando da lavratura do novo Auto de Infração, deixando de proferir Decisão de mérito quanto ao lançamento envolvendo os valores de crédito utilizados indevidamente pelo autuado para abater saldo devedor do ICMS (como já referido, o autuado 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 alto de infração).*

*Por fim resumiu que o autuado registrou indevidamente crédito fiscal do ICMS no valor de R\$4.025.011,01*

(apurado em dezembro/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, foi verificado que o autuado não fez o estorno devido e ainda utilizou tal crédito para abater do imposto a partir de novembro de 2010, tendo sido lançado o valor do imposto e não tendo havido apreciação de mérito pelo CONSEF, pois que o seu órgão julgador entendeu haver litispendência relativamente ao primeiro lançamento, em Decisão definitiva.

Com a lavratura de novo AI. 269200.0007/15-4, em 30/05/15, 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, que foi utilizado indevidamente para abater saldo devedor do imposto no período de novembro de novembro de 2010 a julho de 2011 (vide ANEXO 10), foi calculado após a recomposição da apuração do ICMS no período.

Na impugnação do terceiro AI 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).

E que, por ocasião da informação fiscal, o autuante constatou estar pendente de julgamento na 1<sup>a</sup> CJF, pedido de Reconsideração da Decisão proferida pela 2<sup>a</sup> CJF (AI 26200.0337/13-8), considerando válido o argumento de defesa relativamente à existência de litispendência.

Entendendo ocorrência de vício insanável (art. 114, I, "a", do RPAF/BA), o autuante solicitou junto a DARC o cancelamento de ofício do lançamento, no que foi atendido em 20/10/2015, permanecendo 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.

Em 17/09/2015, a 1<sup>a</sup> CJF acabou por não conhecer o pedido de Reconsideração impetrado pelo autuado (AI 269200.0337/13-8), tendo cientificado o contribuinte em 16/11/2015.

Concluiu que:

"Não sendo previsto qualquer outro Recurso a ser apresentando pelo autuado 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 da, 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".

Na Decisão proferida pela 1<sup>a</sup> JJF (fls. 96 a 110) foi apreciado que:

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 duplidade 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 e 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, prevendo 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 JJF 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 JJF 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, confirmado 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 - DARC, 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 imbróglios, 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 ocorreu nos exercícios de 2007/2008, sendo objeto do lançamento de ofício, através do PAF nº 269200.0939/10-3, irregularidade que foi atenuada pelo orgão 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 transcreto:

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 óbvio, 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 inócuia 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 vênia, 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 a 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.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 120 a 142) o recorrente ressalta a tempestividade do Recurso, sintetiza os fatos que culminaram na autuação e preliminarmente, transcreve o texto que consta na descrição dos fatos do Auto de Infração e suscita a decadência da exigência fiscal.

Argumenta que os créditos fiscais fiscalizados do período de novembro/2010 a julho/2012 [2011], partes foram escriturados em 2006 e 2007 (Anexos 1 a 10) que lhe foi fornecido "arq. Eletrônicos".

Que o CONSEF já se manifestou que a mera escrituração caracteriza utilização indevida de crédito fiscal, a exemplo do julgamento do Auto de Infração nº 279196.0004/12-1, aduzindo a exigência do imposto se tiver repercussão econômica ou aplicação de multa se mantido o crédito escritural.

E que, o fato jurídico punível ocorreu com a escrituração nos exercícios de 2006 e 2007, tendo transcorrido tempo superior a cinco anos, decaiu a faculdade de constituir crédito tributário relativo a períodos anteriores a novembro/2010, vez que foi cientificado da autuação em 24/11/15.

Diz que apura o ICMS pelo regime normal (art. 116, do RICMS/BA), com periodicidade mensal, cujo prazo decadencial não se aplica a norma prevista no art. 173, I, do CTN, e sim à do lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º do CTN, que estabelece prazo de 5 anos, contados do fato gerador, para constituir o lançamento.

Discorre sobre a matéria, na doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho; na jurisprudência do STJ (EDiv RESp 279.473/04; REsp 645545/SC e REsp 829028/06), nas situações que antecipou o pagamento do ICMS, não praticou fraude, dolo ou simulação, o que faz incidir a norma decadencial prevista no § 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".

Preliminarmente suscita a nulidade do julgamento, por entender que houve coisa julgada administrativa, visto que a autuação está relacionado com os Autos de Infração nºs 269200.0939/10-3, 269200.0337/13-8 e 269200.0007/15-4 (cancelado por litispendência).

Pondera que no PAF Nº 269200.0939/10-3, à infração 1 (Anexos 1, 2, 3 e 4) exige glosa de créditos, na ordem de R\$4.015.562,01, referente a créditos registrados no livro RAICMS decorrentes da migração do livro CIAP (ativo imobilizado que entendeu serem materiais de consumo).

Diz que contestou que são mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e no Auto de Infração nº 269200.0337/13-8, foi exigido na infração 1 (Anexos 1-A, 01-B, 02, 03, 04, 08, 09 e 17) glosa de créditos na ordem de R\$8.073.884,65 registrados no livro RAICMS, migrados do livro CIAP (novembro/2010 a dezembro/12), cujos valores foram cobrados novamente no Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, para os quais a SEFAZ classifica como material de consumo, cujo 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 (Acordão CJF nº 51-12/15).

Questiona que no Auto de Infração nº 269200.0007/15-4, foi exigido ICMS não recolhido nos prazos regulamentares, referente às operações escrituradas nos livros próprios, no valor de R\$4.025.010,11, fazendo a recomposição do livro RAICMS (nov/10 a jul/11), glosando créditos oriundos do livro CIAP, por considerá-los como materiais de uso e consumo, o qual 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, diz que no Auto de Infração nº 269200.0011/15-1, foi autuado 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, com a mesma acusação de que bens do ativo imobilizado foram classificados

pela empresa como de materiais de consumo (nov/07 a dez/09) e que a partir do mês 11/2010 utilizou-se indevidamente do crédito.

Argumenta que resta caracterizado coisa julgada administrativamente, visto que no PAF 269200.0337/13-8 foi acusado de recolher a menor ICMS nos meses em que houve descumprimento de obrigação principal, conforme demonstrativo de débito (*RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO RAICMS – JANEIRO/2010 A DEZEMBRO/2012 - CD - fl. 35*) já transitado em julgado na esfera administrativa.

Pondera que o creditamento indevido ocorreu em 2007/2008, o que foi objeto do AI 269200.0939/10-3, que resultou na aplicação de multa de 60% do valor do crédito fiscal lançado, cujo ICMS voltou a ser exigido no AI 269200.0337/13-8 (2010/2012), por não ter promovido o estorno do crédito.

Entende que o crédito indevido somente enseja aplicação de multa (art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96), quando não repercutir no pagamento do imposto, caso contrário, infração tipificada art. 42, II, “f” da citada Lei, visto que § 5º do dispositivo legal referido impõe a absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa da falta de pagamento do imposto.

Ressalta que o enquadramento da infração no PAF 269200.0337/13-8 (já definitivamente julgado), consta multa pela utilização indevida de crédito, o que não houve, mas sim recolhimento a menos, configurando coisa julgada administrativa (já julgado), devendo a autoridade julgadora extinguir o feito sem julgamento de mérito, inclusive porque o conhecimento de tal incidente pode se dar desde que os elementos caracterizadores da litispendência sejam demonstrados.

Requer o julgamento pela improcedência da Infração.

Quanto ao direito constitucional e legal do crédito fiscal do ICMS, afirma que a partir da CF 88 (art. 155, §2º, I), o aproveitamento do crédito obedece ao princípio da não-cumulatividade, sem estabelecer qualquer restrição, o que não pode ser feito por lei complementar ou ordinária.

Transcreve texto de doutrinadores (José Eduardo Soares de Melo, Luiz Francisco Lippo, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza) para reforçar o seu posicionamento de que a autuação não tem base jurídico-constitucional, pois restringe o regime do creditamento, visto que a CF 88, optou pelo regime financeiro, e não físico, consagrou o princípio da não cumulatividade; não estabelece qualquer restrição; não constitui uma faculdade, mas sim o dever do contribuinte e o não aproveitamento dos créditos resulta em ônus ao contribuinte, aos preços e à economia.

No mérito, afirma que os produtos objeto da autuação foram classificados como insumos de produção ou de bens destinados ao ativo imobilizado, enquanto a fiscalização entende que se trata de materiais de uso ou consumo, resultando em creditamento a maior da parcela mensal de 1/48 do ICMS registrado no livro CIAP, o que considera incidir em diversos equívocos:

1. a apropriação do crédito é um direito constitucional e legal do contribuinte;
2. a natureza jurídica dos créditos advém de previsão constitucional e legal;
3. as atividades do estabelecimento de produção - geração de energia elétrica, credencia ao aproveitamento dos créditos de insumos e do ativo permanente;
4. a negativa do procedimento implica em oneração da produção e do consumidor final.

Com relação à autuação ressalta que decorre da utilização indevida do crédito, por não se tratar de ativo permanente e sim de aquisição de bens de uso e consumo, ou da aquisição de bens destinados à área administrativa do estabelecimento.

Discorre sobre o entendimento manifestado pelo STF sobre a natureza escritural do crédito de ICMS (AC AgRg em AG 230.478-0-SP/99) e diz que o conceito de ATIVO IMOBILIZADO é de que são objetos corpóreos destinados à manutenção das atividades das empresas e se estiverem ligados diretamente ao processo industrial, cujas saídas subsequentes sejam tributadas, é assegurado o direito ao crédito fiscal, não podendo ser considerado como material de uso ou consumo.

Transcreve texto de doutrinadores (José Eduardo e Luiz Francisco Lippo) para reforçar o seu posicionamento de que os autuantes se equivocaram ao classificar como bens destinados ao uso e consumo, bens que integram fisicamente o ativo imobilizado, descaracterizando a natureza

contábil conforme Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 19.1 de 24/07/2009), cujo texto transcreveu às fls. 134/138.

Afirma que entre os itens que a fiscalização entende serem de uso ou consumo se “enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços”... entre as quais: *rolamentos, piso, molas, parafusos, arruelas, porcas, filtros, redes, fusíveis, grampo, telas, baterias, cartuchos, portas, portões, amplificadores, amortecedores, etc.*

Entende que as mercadorias relacionadas “são peças sobressalentes, peças de reposição, ferramentas, equipamentos de uso interno, utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores à um ano” e que são contabilizada corretamente no ativo imobilizado, cuja aquisição assegura compensação do imposto cobrado nas operações anteriores, com o valor devido nas operações que realizar, observada a sistemática do art. 20, §5º, da LC 87/96, como ocorreu no caso.

Quanto à multa de 60% aplicada (art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96), afirma que possui caráter confiscatório, compromete o patrimônio, renda e limite da capacidade contributiva do estabelecimento autuado, como tem manifestado a jurisprudência do STF, quando ultrapassa índice acima de 20% do valor do tributo devido, violando o princípio de vedação do confisco (AgRg no AI 727.872/RS/2015).

Discorre sobre a natureza das multas: moratórias, punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício, no caso, inadequada a aplicação do valor de 60% sobre o valor devido a título de obrigação principal.

Protesta pela produção de prova pericial ou diligencial, nos termos dos artigos 145 e 150, II do RPAF/BA, para esclarecer ou se evidenciar certos fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência na matéria questionada, diante da complexidade da matéria.

Requer provimento do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão proferida pela 1ª JJF, declarando improcedente o Auto de Infração e a desconstituição do lançamento fiscal.

Na assentada do julgamento o representante da PGE/PROFIS, opinou que deveria ser acolhido o pedido de afastamento da multa, com fundamento no art. 42, §5º da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que no julgamento do Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, a Decisão contida no Acórdão CJF 0218-11/13 manteve a exigência da multa e o descumprimento da obrigação acessória culminou na exigência do imposto nesta autuação.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar as preliminares de mérito e nulidade suscitadas no Recurso interposto.

Quanto a preliminar de mérito de decadência, o recorrente alegou que os valores exigidos relativo ao período de novembro/2010 a julho/2011, referem-se a créditos fiscais escriturados nos exercícios de 2006 e 2007 e que tendo sido cientificado da autuação em 24/11/15, decaíram.

Para facilitar a apreciação do pedido desta preliminar, faço um resumo da ocorrência dos fatos, como indicado na descrição dos fatos do Auto de Infração e no Recurso interposto:

1. O Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, lavrado em 29/12/10, exigiu na infração 1 o valor de R\$4.015.562,01 (novembro/2007 a dezembro/2009) a título de utilização indevida de crédito fiscal.
2. Em 04/07/13, no Acórdão CJF 0218-11/13, foi afastado a exigência do ICMS (crédito escritural) e mantida a multa de 60% (saldo credor, sem prejuízo do estorno do crédito);
3. Não tendo a empresa estornado o crédito fiscal foi lavrado o Auto de Infração nº 269200.0337/13-8 em 28/03/2013 exigindo ICMS no valor R\$8.073.884,65 (infração 1) relativo à utilização indevida de crédito fiscal que resultou na falta de pagamento de ICMS a partir de novembro/2010;

4. No Acórdão CJF 0051-12/15, em 23/02/15 decidiu existir litispendência da matéria com a do Auto de Infração nº 269200.0939/10-3 (pendente de julgamento de Pedido de Reconsideração) não apreciou o mérito.
5. O Auto de Infração nº 269200.0007/15-4, lavrado em 30/05/15, exigiu ICMS no período de 11/2010 a 07/2011, no valor de R\$4.025.011,01, pela recomposição da apuração do imposto e diante da alegação de litispendência, com a matéria do Auto de Infração nº 269200.0337/13-8 (Pedido de Reconsideração), foi cancelado.
6. Em 17/09/2015, o Pedido de Reconsideração do Auto de Infração nº 269200.0337/13-8 não foi conhecido (CJF Nº 0260-11/15) o que culminou na lavratura deste Auto de Infração em 24/11/15.

Dessa forma, sem adentrar o mérito, constata-se que o primeiro Auto de Infração (269200.0939/10-3), lavrado em 29/12/10 exigiu ICMS a título de utilização indevida crédito relativo ao período de novembro/07 a dezembro/09, dentro do prazo decadencial. A Decisão contida no Acórdão CJF 0218-11/13, afastou a exigência do ICMS e manteve a aplicação da multa de 60%, sem prejuízo do estorno do crédito.

Não tendo a empresa estornado o crédito fiscal, foram lavrados os Autos de Infração nºs 269200.0337/13-8 em 28/03/13 e 269200.0007/15-4, em 30/05/15, exigindo o imposto, resultaram em julgamentos sem apreciação do mérito e cancelamento, por existir litispendência da matéria com o primeiro Auto de Infração (269200.0939/10-3).

Após o julgamento do Pedido de Reconsideração (última instância), não tendo o contribuinte efetuado o estorno dos créditos exigidos no Auto de Infração nº (269200.0939/10-3), a fiscalização recompôs o conta corrente fiscal, expurgando os créditos fiscais não estornados (Acórdão CJF 0218-11/13), o que resultou em falta de recolhimento do ICMS no período de novembro/2010 a julho/2011.

Por tudo que foi exposto, concluo que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, a contagem do prazo decadencial não teve início no momento da escrituração dos créditos fiscais indevidos, e sim no momento que os créditos fiscais foram utilizados, que na situação em questão, ocorreu no período de novembro de 2010 a julho de 2011, em razão do estabelecimento autuado não ter efetuado o estorno de crédito exigido no Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, cuja Decisão contida no Acórdão CJF 0218-11/13, foi pelo afastamento da exigência do ICMS (crédito indevido), mas manteve a exigência da multa correspondente.

Assim sendo, o valor do imposto exigido nesta autuação, decorre de falta de recolhimento do imposto no prazo regulamentar, ou seja, com a recomposição do conta corrente fiscal a partir do mês de janeiro/2010 (Anexos 1 a 10, gravado na mídia à fl. 10), a exclusão dos crédito indevidos gerou repercussão do não pagamento do imposto a partir do mês de novembro de 2010 a julho de 2011.

Neste caso, o contribuinte declarou os fatos jurídicos tributários apurou o ICMS, que resultou em falta de recolhimento do imposto ficando sujeito à homologação no prazo de cinco anos, a partir da ocorrência dos fatos geradores, conforme disposto no art. 150, §4º do CTN.

Como o Auto de Infração foi lavrado 24/11/2015, com ciência ao contribuinte no dia 26/11/15, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de novembro de 2010 a dezembro de 2011.

Por isso, fica afastada a preliminar de mérito de Decadência.

Quanto a preliminar de nulidade suscitada sob o argumento de que houve coisa julgada administrativa, observo que conforme acima apreciado, ocorreram os seguintes fatos:

- A) Em 29/12/10 foi lavrado o Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, no qual foi exigido ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal (infração 1), relativo ao período de novembro/2007 a dezembro/2009.
- B) No julgamento ocorrido em 04/07/13 (Acórdão CJF 0218-11/13) foi decidido que eram indevidos os créditos fiscais lançados no livro CIAP com ativo imobilizado e transportados para o livro

RAICMS, por se tratar de material de uso e consumo (peças de reposição) e de bens alheio a atividade do estabelecimento (área administrativa), como detalhado nos demonstrativos gravados na mídia acostada à fl. 10. A Decisão foi pelo afastamento da exigência do ICMS (crédito escritural) e mantida a multa de 60% (saldo credor, sem prejuízo do estorno do crédito). O Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão da 1ª CJF NÃO FOI CONHECIDO em 17/09/2015 (CJF Nº 0260-11/15).

C) Já o Auto de Infração nº 269200.0337/13-8 lavrado em 28/03/2013 e AI 269200.0007/15-4, lavrado em 30/05/15, que também exigiam ICMS a título de utilização indevida de crédito fiscal, o primeiro foi julgado sem a apreciação do mérito (Acórdão CJF 0051-12/15 do Recurso de Ofício do JJF 083-05/14), por entender que existia litispendência da matéria com a do Auto de Infração nº 269200.0939/10-3 (pendente de julgamento de Pedido de Reconsideração) e o segundo foi cancelado por iniciativa da administração tributária.

Da análise dos fatos acima descritos, constata-se que no julgamento do primeiro Auto de Infração que foi exigido crédito tributário relativo à utilização indevida de crédito fiscal, foi decidido que os créditos fiscais eram efetivamente indevidos, porém foram apenas escriturados nos exercícios de 2007 e 2008, mas não implicaram em falta de pagamento do imposto (existência de saldo credor no período), tendo sido afastado a exigência do imposto, mas mantida a aplicação da multa de “60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, *sem prejuízo da exigência do estorno*” prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 com redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007.

Por sua vez, a exigência do imposto nos dois Autos de Infração lavrados em momento posterior (Autos de Infração nºs 269200.0337/13-8 e 269200.0007/15-4) não tiveram julgamento de mérito (litispendência e cancelamento).

Já no lançamento em questão, a exigência do ICMS recai sobre a repercussão da não efetivação do estorno de crédito, como decidido no Acórdão CJF 0218-11/13, que afastou a exigência do imposto, mas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 prevê a aplicação da multa de 60%, porém *sem prejuízo da exigência do estorno*.

Em conclusão, como acima exposto, o que existe de coisa julgada administrativa é que (i) os créditos fiscais escriturados no livro CIAP e transportados para a apuração no livro RAICMS são indevidos (ii) foi afastado a exigência do imposto no período de 2007 a 2008, por não ter repercutido em falta de pagamento do imposto e (iii) não tendo o contribuinte promovido o estorno dos créditos fiscais escriturados como indevidos, foi refeito a apuração do imposto o que gerou repercussão no período autuado (novembro de 2010 a julho de 2011), acusação esta que não foi apreciado em coisa julgada como alega o recorrente.

Observo ainda que quanto à afirmação do recorrente de que este Conselho de Fazenda já decidiu que a “*mera escrituração já caracteriza a utilização indevida de crédito fiscal*”, realmente no passado foram proferidas algumas Decisões neste sentido, porém, a partir da edição da Lei nº 10.847, de 27/11/2007, que alterou a redação contida no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, esse entendimento foi reformulado no sentido de que se a escrituração indevida do crédito fiscal não importar em descumprimento de obrigação principal, fica afastada a exigência do imposto, como manutenção da multa de 60%. A própria Decisão proferida contra o estabelecimento autuado no Acórdão CJF 0218-11/13 comprova essa nova linha de entendimento deste Conselho de Fazenda Estadual.

Com relação ao argumento de que a utilização do crédito fiscal do ICMS é legal e constitucional, a partir da CF 88 (art. 155, §2º, I) em obediência princípio da não-cumulatividade, observo que embora o recorrente tenha apresentado entendimento de diversos doutrinadores, a operacionalização deste princípio foi remetida para a lei complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, “c”), no nosso ordenamento jurídico, a Lei Complementar nº 87/96, que define o regime de compensação do imposto (art. 19/21, LC nº 87/96).

Na situação presente, o regime de crédito fiscal do ICMS afasta a possibilidade do contribuinte se apropriar créditos fiscais do ICMS relativos à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou

não vinculados diretamente a atividades produtivas até 01 de janeiro de 2020, como prescreve o art. 33, inc. I, da LC nº 87/96, com a redação dada pela LC nº 138/2010.

Como já foi julgado (Acórdão CJF 0218-11/13), que o estabelecimento autuado classificou de forma indevida como ativo imobilizado, os bens adquiridos destinados a uso ou consumo e empregados em atividades alheias a produção (área administrativa), não procede ao argumento de que lhe é assegurado o direito de utilização de créditos fiscais em obediência ao princípio da não cumulatividade.

Nos termos do art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendant para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente os demonstrativos juntados aos autos não demonstram necessidade de requisitar laudo “por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada” para fornecer opinião.

No mérito, no que se refere à alegação de que os produtos objeto da autuação foram classificados como insumos de produção ou destinados ao ativo imobilizado, apropriados em 48 parcelas, no desenvolvimento das atividades de geração de energia elétrica, observo que conforme acima apreciado, no Acórdão CJF 0218-11/13 já foi julgado que se tratava de bens destinados ao uso ou consumo ou alheios a atividade de produção do estabelecimento, cujos créditos fiscais são vedados pela legislação do ICMS.

No julgamento do AI 269200.0939/10-3, que foi apreciado a matéria sobre a utilização indevida do crédito fiscal, foi afastado a exigência do ICMS, em razão de não ter repercussão no recolhimento do imposto naquele período fiscalizado (2007 e 2009), porém foi mantida a aplicação da multa prevista no 42, VII, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, *sem prejuízo da exigência do estorno*.

Não tendo o estabelecimento autuado promovido o estorno do crédito nos livros fiscais, como decidido no citado Acórdão, assumiu o risco e a responsabilidade pelas consequências da exigência fiscal desta autuação, cuja acusação não é mais de utilização indevida de crédito fiscal e sim de falta de recolhimento do imposto no prazo regulamentar, em decorrência do refazimento da apuração do ICMS no período de novembro de 2010 a julho de 2011, com a exclusão dos créditos fiscais escriturados indevidamente no livro CIAP e transposto para a apuração do ICMS.

Dessa forma, conforme apreciado na Decisão ora recorrida, a exigência do imposto exigido nesta autuação decorreu da falta de cumprimento da Decisão proferida no julgamento do Auto de Infração nº 269200.0939/10-3, tendo em vista que foi afastado a exigência do imposto (art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96), “*sem prejuízo do estorno de crédito*”, o que não foi feito pelo estabelecimento autuado.

Não tendo o recorrente trazido ao processo qualquer fato novo ou argumento de direito contra a fundamentação que norteou a Decisão da primeira instância, não há mais o que ser discutido com relação à classificação dos produtos cuja Decisão de segunda instância (CJF 0218-11/13) foi no sentido de que os créditos fiscais objeto da exclusão da apuração do ICMS nesta autuação, são expressamente vedado o seu uso pela legislação tributária.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

No que se refere ao pedido de afastamento da multa aplicada nesta autuação sob o fundamento de que já foi aplicada a multa em outro Auto de Infração, constato que conforme apreciado no início do voto, foi lavrado o Auto de Infração nº 269200.0939/10-3 em 29/12/10, no qual foi exigido ICMS a título de crédito utilização indevida de crédito fiscal (infração 1), cuja Decisão final no Acórdão CJF 0218-11/13, foi afastado a exigência do ICMS e mantida a multa aplicada de 60%.

Já nesta autuação a fiscalização refez o conta corrente fiscal, fazendo a exclusão dos valores relativos a créditos fiscais que foram utilizados indevidamente (uso/consumo), o que resultou em valores que foram exigidos no período de novembro/2010 a julho/2015.

O art. 42, §5º da Lei nº 7.014/96 estabelece que:

*§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

Conforme opinado pelo representante da PGE/PFOFIS, o que causou a exigência do imposto pela fiscalização, foi o descumprimento da obrigação da não efetivação do estorno de crédito fiscal pelo estabelecimento autuado. Ou seja, quando foi lavrado o Auto de Infração nº 269200.0337/13-8 exigindo ICMS e multa, a Decisão final desta Câmara (Ac.0218-11/13) foi de afastar a exigência do imposto, considerando que não houve falta de pagamento do imposto e manteve a exigência da multa.

Como no valor exigido inicialmente, foi mantido a multa, entendo assistir razão do recorrente e acolho o pedido de afastamento da multa aplicada de 60%, tendo em vista que o descumprimento da obrigação acessória (deixou de estornar os créditos fiscais) culminou no refazimento do ICMS que resultou na exigência contida nesta autuação, com imposição de multa por descumprimento de obrigação principal.

Assim sendo, como apreciado anteriormente, fica mantida a exigência do ICMS e afastado a exigência da multa, seguindo o opinativo da PGE/PROFIS.

Por fim, relativamente ao pedido de realização de diligência ou perícia fiscal, observo que os demonstrativos gravados na mídia à fl. 10, que foram entregues ao contribuinte (fls. 08 e 09), evidenciam o montante dos créditos fiscais que foram excluídos (estorno de crédito) da apuração do imposto no período fiscalizado, cujo refazimento em especial nos Anexos 09 e 10, quantificaram os valores que foram transpostos para o demonstrativo de débito do Auto de Infração.

Nos termos do art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defensor para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente os demonstrativos juntados aos autos não demonstram necessidade de requisitar laudo *“por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada”* para fornecer opinião.

Pelo exposto, considero correta a Decisão da Primeira Instância e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com afastamento da multa, conforme o art. 42, §5º da Lei nº 7.014/96.

#### **VOTO SEPARADO (Quanto à fundamentação)**

Em que pese o brilhante voto do n. Conselheiro Relator, cabe registrar algumas considerações sobre a matéria e os fatos presentes nos autos.

Primeiramente, devemos apontar que resta pacífico neste CONSEF o entendimento de que a falta de repercussão econômica decorrente da escrituração de créditos indevidos não gera o lançamento por utilização de crédito indevido, por afastar a antiga e controversa idéia de que o crédito fiscal é meramente escritural.

Neste ponto cabe trazer à colação o quanto decidido no Acórdão CJF Nº 0218-13/13 que julgou o A. I. Nº 269200.0939/10-3, de relatoria do conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que assim discorre sobre a questão, *in verbis*:

*No entendimento da Junta, que reputo acertado, com fundamento na alteração do art. 42, VII, “a” da Lei nº*

7.014/1996 dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007, se o valor lançado não chegou a ser utilizado para deduzir débitos, de modo a alterar o montante a ser pago, não se pode dizer que o contribuinte utilizou indevidamente crédito, mas sim que escriturou indevidamente.

Relativamente às apropriações verificadas após a referida Lei, objeto do Auto de Infração (fls. 26/27), este Conselho de Fazenda tem decidido que o crédito não é meramente escritural, sendo necessário, para que se exija o tributo, a sua utilização em cotejo com o débito.

Caso isso não ocorra, remanesce tão somente a multa de 60%.

Por seu turno, faz-se necessário apontar minha discordância quanto ao entendimento da PGE/PROFIS de que “o descumprimento da obrigação acessória [estorno do crédito] culminou na exigência do imposto nesta autuação”.

Primeiramente tenho como premissa que o estorno de crédito indevido não é uma obrigação acessória prevista na legislação tributária estadual, mas sim uma circunstância derivada de uma constatação após a realização de uma fiscalização, como consequência legal.

Ademais, em verdade, creio que esta infração se deu pela efetiva utilização indevida de crédito derivada não do descumprimento de uma suposta obrigação acessória, o estorno, mas sim da real utilização de créditos impróprios em subtração aos débitos do ICMS, repercutindo na falta de pagamento do tributo no período de novembro/2010 a julho/2011.

Ou seja, não surge qualquer obrigação de pagar ICMS somente pela falta de estorno, mas sim pelo erro na apuração do imposto devido à errônea classificação de produtos de uso e consumo (que não dão direito ao crédito), como sendo para o ativo fixo (que dão direito a crédito de ICMS), conforme discutido no Auto de Infração nº 269200.0939/10-3.

Portanto, não é o desrespeito a obrigação acessória que fez nascer o presente lançamento tributário, mas sim a falta de observância das regras contidas na legislação quanto a enquadramento tributário das mercadorias adquiridas, que devem ser observadas na escrituração, esta sim, uma real obrigação acessória prevista na legislação tributária.

Mesmo assim, compartilho da Decisão exarada pelo i. Relator pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269200.0011/15-1, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.025.010,11**, sem incidência da multa aplicada, conforme o art. 42, §5º, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL -VOTO EM SEPARADO  
(Quanto à fundamentação)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS