

**PROCESSO** - A. I. Nº 206833.0003/14-3  
**RECORRENTE** - ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão1ª CJF nº 0054-11/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/07/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/17

**EMENTA:** ICMS. INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. Constitui requisito para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal, que reformou no mérito a da Primeira Instância, a existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento. Tais condições não ocorreram no caso concreto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão não unânime proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que Proveu em Parte o Recurso Voluntário, bem como contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, julgamento unânime, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 16/06/2014 e lançado pelo cometimento da seguinte infração:

**Infração 01** - utilização indevida de crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas instituídos pelo Estado da Bahia por meio do Decreto nº 7.387/98, cujas saídas posteriores são diferidas, por conta do benefício do diferimento instituído pela Lei nº 7.537/99, que institui o Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO – Valor da Infração -. R\$18.879.635,17

A 3ª JF inicialmente assim julgou a lide, ora em debate:

#### VOTO

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

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

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

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

*O autuado alegou que faz jus ao benefício fiscal regulamentado pelo Decreto Estadual nº 7.387/98, por se tratar de estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação do IPI, e que adquire e comercializa produtos classificados em NCM-SH autorizada. Disse que não há qualquer vedação no referido decreto que regulamentou o benefício, ao aproveitamento de créditos presumidos quando há posterior saída diferida. Na*

*informação fiscal autuante esclareceu que o defendente recorre ao Decreto nº 7.378/98 como motivador da utilização do crédito presumido ora em discussão, porém, no enunciado da infração está devidamente esclarecida a impossibilidade de seu uso tendo em vista ser o crédito previsto nesse Decreto incompatível com a utilização concomitante do sistema de incentivo do PROAUTO.*

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

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

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

Por seu turno, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa após a interposição do Recurso Voluntário, da seguinte forma:

#### VOTO

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

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

*Os tribunais brasileiros, tem confirmado que tendo por base a dispensa do formalismo rígido, o processo*

*administrativo fiscal não pode ser anulado por ausência de requisito formal, a menos que haja comprovação de prejuízo à defesa, conforme ementa de julgamentos abaixo transcritos:*

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

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

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

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

*No entanto, há de admitir que dentre a complexa legislação tributária com incontáveis exceções às regras gerais, e notadamente na concessão de benefícios, eventualmente foge ao legislador a visualização de benefícios pregressos de forma a se avaliar que a concessão de um segundo benefício caracterize favor tributário absolutamente incompatível com o propósito do Estado em distribuir benefícios sem o comprometimento das suas receitas e também de se beneficiar em demasia um, em detrimento de outro, no que estaria o Estado a cancelar concorrência desleal, e assim, sem sombra de dúvidas cabe ao Estado dimensionar o benefício conforme sua política tributária.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1. importou em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo, nesta hipótese, lançar o imposto acrescido da multa por descumprimento de obrigação principal (60%);*
- 2. ou não importou em falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do imposto - o agente fiscal deve, então, intimar a empresa para estornar o valor do crédito. Caso haja o estorno, deve ser aplicada a multa isolada de 60%, por descumprimento de obrigação acessória.*

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

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

*Entendo que a intimação é dispensável, podendo o contribuinte ser autuado de imediato, visto que o texto legal diz que a multa é de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, não havendo qualquer referência a intimação*

*prévia, podendo neste caso a exigência do estorno ser concomitante ou a posteriori, constituindo a intimação prévia em critério discricionário do autuante com vistas ao reforço do lançamento.*

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

*Por fim, ainda que intimado, o não atendimento da citada intimação, não implica em qualquer saldo de imposto a pagar, pois no caso em lide, não houve qualquer comprovação da ausência de pagamento do ICMS por conta do crédito lançado indevidamente. Portanto, não pode haver lançamento do ICMS sem o efetivo prejuízo ao erário. É certo que a exigência de tributo só poderá ser levada a efeito quando se constatar o descumprimento de obrigação principal, uma vez que o descumprimento de obrigação acessória não conduz, lógica e necessariamente, à falta de recolhimento do tributo, de modo que usualmente deve ser aplicada apenas a multa. Só se pode cobrar imposto de quem efetivamente deixou de pagá-lo. O Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita não sendo permitido que se exija imposto relativo a eventual sonegação futura, sem a concreta existência da ausência de pagamento de imposto.*

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

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

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

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

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

30	30/11/2012	09/12/2012	66.311,16	39.786,70
31	31/12/2012	09/01/2013	105.456,39	63.273,83
<b>TOTAL DO DÉBITO</b>				<b>11.327.781,10</b>

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

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

## VOTO DIVERGENTE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*“os créditos estornados pela fiscalização tinham suporte documental em três relatórios, onde se encontram arrolados a recuperação de ICMS, incidente sobre carreto, fretes e IPI, totalizando a cifra de R\$ 11.858.737,20 (onze milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, setecentos e trinta e sete reais e vinte centavos), com a seguinte composição: I) ICMS sobre carreto – no importe de R\$ 2.887.022,85; II) ICMS sobre frete – no valor de R\$ 898.490,15; III) ICMS sobre IPI – na importância de R\$ 8.073.224,20. Considerando que o valor lançado*

*na escrita do recorrente totalizou a quantia de R\$ 16.114.337,55, ficou demonstrado que houve lançamento de R\$ 5.255.600,35, em créditos fiscais, sem lastro documental. Também ficou evidenciado, a partir das planilhas apresentadas, que os créditos escriturados não são oriundos de excesso de ICMS cobrado pelo regime de substituição tributária, mas decorreram de imposto que incidiu sobre fretes, carretos e IPI, de forma que os argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, nas esferas administrativa e judicial, se revelam totalmente improcedentes”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Nada mais justo e proporcional.*

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

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

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

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

*Noutro aspecto, devemos apontar que, a despeito do Contribuinte ter escriturado créditos fiscais supostamente indevidos, está demonstrado pelos livros fiscais juntados pela própria fiscalização, que realmente não houve*

*compensação com débitos dos valores indevidamente contabilizados, resultando na falta de pagamento de ICMS, como também não houve qualquer transferência para outros contribuintes do ICMS.*

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

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

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

Inconformado com a Decisão, o Autuado interpôs Pedido de Reconsideração em face da Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Após aduzir a tempestividade do Recurso e um breve relato dos fatos, passa a discorrer sobre o preenchimento do requisito para cabimento do Pedido de Reconsideração.

Após transcrever os artigos 169, inciso I e 173, V, do RPAF/BA, aduz que foi ventilada a questão da “*ocorrência de violação do princípio da legalidade estrita e da vinculabilidade da tributação, com o consequente desrespeito ao art. 3º, do Código Tributário Nacional, na tentativa inconstitucional de integração da legislação tributária pela Administração Fazendária para vedação à cumulação de benesses fiscais*”, bem como “*a necessidade de interpretação literal de benefícios fiscais*”, consoante o art. 111 do CTN.

Fala também que o Órgão julgador não se manifestou sobre a alegação acerca da distinção entre os efeitos econômicos dos créditos presumidos e do diferimento.

Nesta toada, alega que restou demonstrada a ausência de apreciação de argumentos jurídicos, o que determina o conhecimento do seu Pedido de Reconsideração, consoante os termos do RPAF.

Em seguida, passa a discorrer sobre as razões para o provimento do presente Recurso, aludindo a inexistência de base jurídica para a suposta impossibilidade de utilização cumulativa dos regimes fiscais, limites materiais da atividade administrativa, princípios da legalidade e da vinculabilidade da tributação.

Igualmente alega a falta de pertinência entre a medida distintiva adotada e a finalidade do benefício fiscal, violação ao princípio da igualdade. da falta de correspondência entre os objetos dos regimes fiscais em comparação.

Ao final de seu arrazoado, clama pelo conhecimento do presente Pedido de Reconsideração e que, no mérito, seja reformado parcialmente o acórdão, para que declare “*(i) a inexistência de vedação legal à cumulação de benefícios fiscais na mesma cadeia e (ii) a impossibilidade de inovação normativa, decorrente de interpretação extensiva, dos dispositivos legais estaduais*”.

Esse é o relatório.

## VOTO

Temos sob análise Pedido de Reconsideração em face da Decisão da 1ª CJF, exarada através do Acórdão CJF nº 0054-11/16 que Proveu Parcialmente o Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª JJF, sob o Acórdão 3ª JJF Nº 0274-03/14, que por sua vez julgou totalmente Procedente o presente Auto de Infração.

Primeiramente, examino a presença dos pressupostos de admissibilidade do recurso ora manejado.

O artigo 169, inciso I, alínea “d”, do RPAF/99 estabelece dois requisitos ou pressupostos de admissibilidade do Pedido de Reconsideração, quais sejam:

1. que a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;
2. que o Pedido de Reconsideração verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Pois bem.

Quanto ao aspecto sobre a reforma do mérito, vejo que, a despeito de existir efetivamente uma reforma do mérito, eis que a primeira instância julgou totalmente Procedente e o órgão revisor de segundo grau julgou Parcialmente Procedente, depreendo que esta modificação foi em favor do Autuado, ou seja, não há interesse recursal em reconsiderar a Decisão neste sentido.

Entretanto, mesmo que superada essa questão, também não deve ser admitido o apelo manejado pelo Contribuinte, pois, não houve matéria de fato ou fundamento de direito que não tenha sido apreciado nos julgamentos realizados.

Vejamos.

Em relação ao argumento de que houve “*ocorrência de violação do princípio da legalidade estrita e da vinculabilidade da tributação, com o consequente desrespeito ao art. 3º, do Código Tributário Nacional, na tentativa inconstitucional de integração da legislação tributária pela Administração Fazendária para vedação à cumulação de benesses fiscais*”, bem como “*a necessidade de interpretação literal de benefícios fiscais*”, consoante o art. 111 do CTN, entendo que a mesma deve ser afastada, pois, existiu sim o debate sobre a legalidade, a incidência e a subsunção dos fatos às normas que delimitam o tema.

Para espancar qualquer dúvida sobre a omissão quanto aos argumentos princípio lógicos, faz-se cogente transcrever trechos do voto de 2º grau que apontam a legislação aplicável, o alcance do lançamento fiscal, afastando, assim, a tese do Contribuinte:

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

(...)

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

*No entanto, há de admitir que dentre a complexa legislação tributária com incontáveis exceções às regras gerais, e notadamente na concessão de benefícios, eventualmente foge ao legislador a visualização de benefícios pregressos de forma a se avaliar que a concessão de um segundo benefício caracterize favor tributário absolutamente incompatível com o propósito do Estado em distribuir benefícios sem o comprometimento das suas receitas e também de se beneficiar em demasia um, em detrimento de outro, no que estaria o Estado a cancelar concorrência desleal, e assim, sem sombra de dúvidas cabe ao Estado dimensionar o benefício conforme sua política tributária.*

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

Quanto à suposta falta de apreciação sobre a alegação acerca da distinção entre os efeitos econômicos dos créditos presumidos e do diferimento, é pertinente reproduzir trecho do quanto dito no julgamento da 3ª JJF, in verbis.

*“Conforme relatado pelo autuante e alegado pelo defendente, a questão a ser decidida no presente processo consiste em determinar se o autuado faz jus ou não aos créditos fiscais presumidos, glosados pela fiscalização, instituídos pelo Estado da Bahia por meio do Decreto nº 7.387/98, ou seja, a controvérsia instaurada reside na*

*possibilidade ou não de o autuado utilizar o crédito presumido previsto no Decreto Estadual 7.378/98 convivendo com o benefício do diferimento instituído pela Lei nº 7.537/99, que institui o Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO.*

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

Portanto, não se vislumbra o preenchimento do segundo requisito para a interposição do Pedido de Reconsideração, conforme estabelecido na norma de regência.

Cura ressaltar que, ao contrário do que propalado pelo Contribuinte, os Acórdãos deste PAF observam o quanto disposto no artigo 164 do RPAF, em especial os seus incisos I e III.

Assim, o recurso não pode ser conhecido, motivo pelo qual não examino o seu mérito.

Pelo tudo quanto acima exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração interposto pelo Contribuinte.

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206833.0003/14-3**, lavrado contra **ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$11.327.781,10**, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2017.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS