

PROCESSO - A. I. Nº 087461.0013/17-8
RECORRENTE - ASPERBRAS TUBOS E CONEXÕES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0069-01/18
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/12/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0342-12/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. MERCADORIA IMPORTADA. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PARCELAMENTO. O Sujeito Passivo recolheu cerca de 85% de tudo o quanto devia em relação aos autos de infração que deram origem aos respectivos parcelamentos, está adimplente com os seus compromissos, e há ainda que se considerar o posicionamento da DITRI que lhe favorece. Entende-se que a conduta do sujeito passivo não resultou em prejuízo ao erário do Estado da Bahia em razão da apropriação de créditos levada a efeito pelo Contribuinte que, *in fine*, apenas lançou mão de direito que lhe é indiscutivelmente garantido. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/2017, refere-se à exigência de R\$709.040,10 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da apuração da irregularidade a seguir descrita: “*Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito.*”.

Consta ainda que o contribuinte autuado utilizou integralmente o crédito fiscal referente a valor constante de um Auto de Infração relativo ao ICMS sobre a importação, para o qual solicitou parcelamento, antecipando-se a configuração do direito efetivo ao referido crédito.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1ª JJF, decidiu, por unanimidade e com base no voto condutor do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que a infração em lide é Procedente, nos termos do voto abaixo transcrito:

VOTO

O Auto de Infração acusa o sujeito passivo do cometimento da infração à legislação do ICMS, consoante descrição circunstanciada e pormenorizada com os respectivos enquadramentos legais e indicação das correspondentes multas no preâmbulo do relatório.

Mais precisamente, diz a fiscalização que o autuado utilizou integralmente o crédito fiscal referente a valor constante de um auto de infração relativo ao ICMS sobre a importação, para o qual solicitou parcelamento, antecipando-se a configuração do direito efetivo ao referido crédito.

A preliminar de nulidade da exigência fiscal suscitada pelo autuado pela ausência de justa causa e impropriedade do Auto de infração, lavrado com base em irregularidade inexistente e à margem da lei, formalmente, não se sustenta, em face aos elementos postos, no caso concreto.

Verifico que o presente Auto de Infração foi lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma dos artigos 39, RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) e 142, do Código Tributário Nacional - CTN.

Não houve no processo administrativo fiscal - PAF lesão aos direitos do contribuinte; agressão aos princípios da segurança jurídica, da ampla defesa ou contraditório. Foram elaborados os demonstrativos que dão suporte à exigência, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprovou e com as provas que entendeu pertinentes.

Não há ausência de justa causa ou impropriedade na lavratura do Auto de Infração, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário pretensamente não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. A procedência ou não da exigência será o objeto de trabalho dessa banca examinadora.

No mérito, trata-se, pois, o presente lançamento de ofício, da exigência do ICMS, em razão da utilização indevida dos créditos fiscais relativos ao ICMS sobre importação de mercadorias, lançados anteriormente nos Autos de Infração nºs 207090.0003/14-8 e 207090.004/14-4. Os respectivos créditos fiscais foram registrados e apropriados na escrita fiscal do contribuinte autuado, nos meses de outubro e dezembro de 2014, após a solicitação dos parcelamentos.

Alega o autuado em sua defesa que não se trata da utilização de crédito extemporâneo, mas, de um crédito fiscal, cuja veracidade se comprova no documento fiscal da entrada da mercadoria no estabelecimento, apenado pela aplicação de alíquota incorreta, na lavratura dos Autos de Infração, (AIs 207090.0004/14-4 e 207090.0003/14-8), para os quais requereu parcelamentos junto a Secretaria da Fazenda da Bahia.

Argumenta que o direito ao crédito fiscal de ICMS surge na emissão da NF-e de entrada da mercadoria importada no estabelecimento; que a legislação não impõe condições claras e objetivas de como o contribuinte deverá utilizar crédito de ICMS oriundo de Auto de Infração, e que, segundo o art. 108, do Código Tributário Nacional - CTN, ausente disposição expressa, a autoridade competente aplicará sucessivamente, na ordem indicada, a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais do direito público e a equidade.

O Auditor, em sua Informação, diz que o crédito fiscal relativo ao ICMS-Importação, reclamado por meio de auto de infração, tendo em vista o princípio da não cumulatividade do imposto, deve ser apropriado, porém, somente a partir da quitação do auto que os originou, e não a partir do início do seu parcelamento.

É o que examinaremos a seguir:

A fim de preconizar os esclarecimentos iniciais, os fatos que implicaram o presente Auto de Infração ocorreram da seguinte forma:

1. *O autuado importou materiais para industrialização sem o recolhimento regular do ICMS importação, nos meses de janeiro, maio e agosto de 2011. A exigência foi feita através do Auto de Infração nº 207090.0003/14-8, lavrado em 30.09.2014, no valor de R\$145.274,73 (Acordão JJF nº 0201-03/15). O valor foi inicialmente parcelado e integralmente quitado em 15/12/2015.*

Em outubro de 2014, o contribuinte registrou em sua escrita fiscal, como crédito do imposto, o valor correspondente de R\$145.274,73.

2. *O autuado importou materiais para industrialização sem o recolhimento regular do ICMS importação, nos exercícios de 2012 e 2013. A exigência foi feita através do Auto de Infração nº 207090.0004/14-4, lavrado em 09.12.2014, no valor de R\$563.765,40. O parcelamento foi deferido em 16/12/2015.*

Em outubro de 2014, o contribuinte registrou em sua escrita fiscal, como crédito do imposto, o valor correspondente de R\$563.765,40.

Em 18.12.2017, foi lavrado o competente Auto de Infração nº 087461.0013/17-8, totalizando R\$709.040,10 (R\$145.274,73+R\$563.765,40), em face aos créditos indevidamente apropriados.

No mérito, trata-se, pois, o presente lançamento de ofício, da exigência do ICMS, em razão da utilização indevida dos créditos fiscais relativos ao ICMS sobre importação de mercadorias, exigidos de ofício, anteriormente, nos Autos de Infração nºs 207090.0003/14-8 e 207090.004/14-4. Os respectivos créditos fiscais foram registrados e apropriados na escrita fiscal do contribuinte autuado, em outubro e dezembro de 2014, após a solicitação de respectivos parcelamentos.

Sobre os questionamentos do contribuinte autuado que o direito ao crédito fiscal de ICMS surgiu na emissão da NF-e de entrada da mercadoria importada no estabelecimento e que a legislação não impõe condições claras e objetivas de como o contribuinte deverá utilizar crédito de ICMS oriundo de Auto de Infração, é cediço que o direito ao crédito de ICMS decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, que consiste no direito de o contribuinte deduzir em cada operação realizada o valor cobrado nas operações anteriores.

O fundamento desse direito encontra-se esculpido no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal ao estabelecer que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores”. Tal princípio objetiva evitar a superposição do imposto nas sucessivas operações de circulação de mercadorias.

Segundo consta dos autos, os créditos fiscais, objeto da presente lide, apropriados pelo autuado, decorrem da importação de bens destinados à industrialização (NCM 4016.93.00), cujo fato gerador do ICMS é a entrada da mercadoria no país, mais precisamente, o desembarço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do

exterior, acorde art. 12, IX, da Lei Complementar nº 87/96 (art. 17, IX, Lei nº 7.014/96).

O pagamento regular do ICMS importação, que deveria ser efetuado antes ou até o momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria, não foi feito pelo contribuinte autuado.

O contribuinte encontra-se habilitado no Programa DESENVOLVE beneficiado com diferimento nas importações de bens para o ativo fixo e resina de PVC (NCM 3904.10.10), o que deve ter autorizado a exoneração do pagamento do ICMS, no momento de desembaraço.

Embora diante de tributo da competência dos Estados da Federação, incidindo em razão da importação, implica em participação, ainda que circunstancial e secundária, da Receita Federal. Mesmo sem competência para examinar os aspectos tributários dessa imposição, a Receita tem, entretanto, por força de convênio, atribuições para só autorizar o depositário a entregar a mercadoria se lhe for exibido um comprovante de pagamento ou exoneração (art. 12, § 1º da LC 87/96), a Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira.

Sabe-se que o ICMS importação é um imposto em que o contribuinte paga sem lançamento e o Fisco estadual posteriormente homologa. O importador, tendo em mãos os dados do fato imponível (fato gerador) deve proceder ao pagamento, antes de qualquer ação fiscal.

Sobre esse pagamento, a IN SRF 680/2006, em virtude de convênio específico firmado entre a SRF e a Secretaria de Estado de destino do ICMS importação, informa que o pagamento do imposto poderá ser feito mediante débito automático em conta bancária indicada pelo importador, em conformidade com a declaração do ICMS devido.

Dessa forma, o ICMS deverá ser pago até o momento do desembaraço aduaneiro, conforme as regras estipuladas na legislação de cada Estado. Calculado e pago o ICMS referente à operação de importação (obrigação tributária principal), nasce outra obrigação, considerada acessória em relação àquela, relacionada com a mesma operação, que é a emissão de Nota Fiscal de Entrada da mercadoria importada.

O Ajuste SINIEF 03/94 disciplina a emissão do documento fiscal para o produto importado. O seu trânsito entre o local do desembaraço e o estabelecimento do importador deverá ser efetuado com a Nota Fiscal de Entrada, acompanhada do respectivo documento de desembaraço e da Guia de Recolhimento do ICMS ou da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira.

*O ICMS importação pode ser considerado um tributo especial, dadas suas especificidades. Trata-se de imposto de naturezas diversa. Assim se expressa Roque Antônio Carrazza, no seu livro *O ICMS NA CONSTITUIÇÃO* (Malheiros Editores): “Importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá” acrescentando corretamente que: “... a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior”, motivo pelo qual “não é necessário que haja tal operação para que possa haver importação tributável por meio do ICMS. O fundamental é que o bem ingresse na circulação econômica, já que o tributo não incide sobre a mera entrada, no País, do produto estrangeiro.”.*

Diante desses pressupostos, o direito não assiste ao autuado com relação aos argumentos de que o direito ao crédito fiscal de ICMS surge na emissão da NF- e; que a legislação não informa como o contribuinte deve utilizar o crédito fiscal oriundo de Auto de Infração; ou que o Decreto nº 15158/14, do parcelamento de débitos tributários, não restringe a utilização do crédito tributário nem impõe sua utilização de acordo com os pagamentos das parcelas.

A emissão da nota fiscal para o transporte da mercadoria importada é necessária, mas uma obrigação acessória. Não dá, por si só, o direito ao crédito fiscal, que surge com o pagamento do ICMS importação, no momento do desembaraço aduaneiro.

O princípio de não cumulatividade do ICMS é que garante ao realizador da operação o direito de creditar-se de todo o montante de imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Significa que o princípio se operacionaliza por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal para que, no momento oportuno, possa utilizar como moeda de pagamento o montante devido nas operações anteriores.

Na importação de mercadoria do exterior, esse direito de crédito somente se caracteriza diante do pagamento do ICMS importação, porque a mercadoria importada não se encontra “a priori” acrescida do devido ICMS.

Estabelece a legislação que nenhuma mercadoria importada será desembaraçada sem o pagamento do respectivo ICMS ou a apresentação do competente comprovante da sua exoneração (art. 12, § 1º da LC 87/96), através da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira. Justamente para que a mercadoria receba o status do “nacionalizada” deve ser onerada pelo ICMS, operando o princípio de igualdade com as demais mercadorias já “nacionais”. Cabendo frisar que a EC nº 33/01 veio incluir expressamente na base de cálculo do ICMS o valor do próprio imposto, o chamado cálculo “por dentro”, nas operações de importação.

Inverossímil também a alegação do direito ao crédito em face ao parcelamento dos respetivos Autos de Infração e que a legislação não informa como utilizar o crédito fiscal oriundo de Auto de Infração.

Claro que a legislação tributária brasileira prevê a possibilidade do contribuinte, em débito, para com o erário público, fazer o pagamento de suas pendências em parcelas mensais e sucessivas, contudo, o parcelamento, não se inclui entre os direitos públicos subjetivos do contribuinte. É antes de tudo uma faculdade submetida ao crivo do administrador público tributário, em que a autoridade fazendária tem o poder-dever de apreciar os pedidos de parcelamento, analisar-lhes as circunstâncias, deferindo-os ou não, conforme as exigências legais.

Com o parcelamento, o contribuinte abandona o estado de inadimplência. Tanto que, se quiser, poderá obter a certidão negativa de débito fiscal (art. 205 e seguintes do Código Tributário Nacional), isto é: terá direito a uma certidão positiva com efeitos negativos.

Deferido o parcelamento, a época do pagamento do tributo desloca-se para adiante (para a época do pagamento das parcelas). O parcelamento, portanto, regulariza a situação do contribuinte junto ao Fisco, que só desaparecerá se deixar de honrar com a obrigação pactuada. Mas, não há falar em pagamento do débito tributário, antes de findar o período do parcelamento.

Ainda que não existam informações precisas sobre o exato momento de utilização de créditos fiscais oriundos de Auto de Infração, quando for o caso, acredito que deve ser indicado também o momento do pagamento do respectivo Auto de Infração.

Sobre a denúncia espontânea, o que não se discute é que, quando acompanhada do pagamento integral do tributo e dos juros de mora, inexiste a incidência da multa de mora. No entanto, a alegação defensiva do afastamento da multa em face à previsão do art. 138 do CTN, não cabe no caso em análise. O crédito indevido, objeto do presente Auto de Infração, foi colhido através de lançamento de ofício, cuja aplicação da multa decorre da infração cometida e não de denúncia espontânea no parcelamento.

A reclamação da defesa de que a parcela de R\$145.274,73, igualmente parcelada, já se encontrava quitado (15/12/2015), quando da lavratura do Auto de Infração (18/12/2017), não pode ser acatada, considerando que o contribuinte registrou em sua escrita fiscal, como crédito do imposto, o aludido valor, em outubro de 2014. Antes, portanto, da liquidação do respectivo parcelamento.

Por derradeiro, cabível ressaltar que pagamento não se confunde com o parcelamento. O pagamento extingue o crédito tributário (CTN, art. 156); o parcelamento (CTN, artigos 151, VI e 155-A) é causa de suspensão de exigibilidade do crédito, embora seja certo que honrado o parcelamento, extinto estará o crédito.

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

Irresignado, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário tempestivo, de início dizendo da ação fiscal e das circunstâncias dos fatos ao longo do tempo, afirmando que “à época da autuação, todo o ICMS referente ao AI nº 207090.0003/14-8 já havia sido recolhido pelo contribuinte, bem como 68,57% do ICMS do AI 207090.0004/14-4 (Parcela 24/35). Ainda assim, sem amparo legal, entendeu a autoridade fiscal por bem glosar o crédito constitucionalmente assegurado ao contribuinte, exigindo ICMS em valor estratosférico de quase um milhão e quinhentos mil reais”.

Diz da ilegalidade do lançamento e da incorreção da decisão da Junta de Julgamento Fiscal, aduzindo que a manutenção do lançamento referenda comportamento danoso ao ambiente empresarial, fazendo-se prevalecer a insegurança e o aumento abusivo de carga tributária. Consigna que o lançamento carece de base legal e que a sua conduta não resultou em prejuízo ao erário, entendido que se valeu de crédito inegavelmente legítimo, resultante de ICMS pago antes do início da ação fiscal.

Registra que a legislação da Bahia não estabelece qualquer norma para regular o momento de apropriação do crédito fiscal decorrente de parcelamento de auto de infração. Faz referência ao princípio da legalidade e do *in dubio pro reo*, lembrando que o CTN é absolutamente preciso ao impedir a utilização da analogia como meio de exigência de tributo não previsto em lei.

Na mesma esteira, evoca o entendimento da Diretoria de Tributação - DITRI, materializado no Parecer nº 20753/2013 (doc. 02), segundo o qual “na hipótese de parcelamento do débito, o direito ao crédito estará caracterizado no momento do pagamento da primeira parcela”, e não somente ao seu final, concluindo que resta claro que a ausência de lei apontando o momento exato da apropriação do crédito decorrente de ICMS objeto de parcelamento, aduzindo que tal fato, por si só, impediria qualquer ação fiscal no sentido de reputar incorreto o momento do creditamento escolhido pelo contribuinte e cobrar tributo, por violação frontal ao princípio da legalidade.

Avançando, se refere à licitude da sua conduta e à ausência de prejuízo ao fisco. Nessa esteira,

quanto ao momento de apropriação dos créditos glosados, afirma que seriam quatro: a) Apropriação do crédito integral no momento da entrada dos insumos importados; b) Apropriação do crédito integral no momento do pagamento da primeira parcela do parcelamento; c) Apropriação do crédito fiscal proporcionalmente ao pagamento das parcelas; e d) Apropriação do crédito fiscal apenas ao final do parcelamento, concluindo que qualquer que seja a ótica que se aplique à hipótese, o lançamento de ofício não pode prosperar, considerando a ausência de prejuízo ao erário e o disposto nos artigos 108, §1º e 112 do CTN, bem como no Parecer nº 20753/13, da DITRI.

Ao final, pugna pela reforma do Acórdão JJF nº 0069-01/18, para que seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.629/99 - RPAF, no sentido de modificar o Acórdão nº **0069-01/18**, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de haver escriturado crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito.

A tese recursal é no sentido de que seria improcedente o Auto de Infração em face do fato de que à época da autuação, todo o imposto exigido no Auto de Infração nº 207090.0003/14-8 já havia sido recolhido e que, do mesmo modo, 68,57% do ICMS exigido no Auto de Infração nº 207090.0004/14-4 também já teria sido pago, o que determinaria a improcedência da glosa de crédito fiscal levada a efeito pela fiscalização, o que lhe é assegurado pela constituição federal e pela legislação específica.

Pois bem, a questão posta tem lugar na discussão da possibilidade de apropriação de créditos fiscais derivados de impostos cujo recolhimento se faz por meio de parcelamento de débitos, notadamente aqueles não findados.

Eis que, entendo que assiste razão ao Recorrente quando diz que não há legislação determinando que o contribuinte só possa se apropriar de créditos fiscais após a conclusão de parcelamento de débitos a eles atinentes, e nessa mesma linha, a DITRI, no Parecer nº 20753/2013, se posicionou no sentido de que na hipótese de parcelamento do débito, o direito ao crédito estará caracterizado no momento do pagamento da primeira parcela.

Tal assertiva impende ser obvia. Fato é que uma vez pactuado o parcelamento de débitos fiscais, a Fazenda Pública tem do administrado a confissão do débito e a possibilidade de executá-lo, caso necessário, sem a possibilidade de qualquer resistência por parte do Contribuinte.

Na mesma linha de raciocínio, se existe título passível de execução pela Fazenda, por óbvio, poderá o Contribuinte exercer o seu direito a eventual apropriação de créditos, tal qual pode o mesmo Contribuinte obter certidões cujo teor lhe garante a declaração de adimplência com o Erário, usufruindo de todos os benefícios concedidos àqueles que nada devem ao Fisco.

Especificamente, em relação ao caso dos autos, vê-se que a Recorrente fez uso de créditos derivados de impostos exigidos em dois autos de infração, cujos valores foram parcelados, esclarecido que para um dos autos o imposto foi integralmente pago e para o outro, cerca de 70% também foi recolhido.

Ora, se o Sujeito Passivo recolheu cerca de 85% de tudo o quanto devia em relação aos autos de infração que deram origem aos respectivos parcelamentos, está adimplente com os seus compromissos, e há ainda que se considerar o posicionamento da DITRI que lhe favorece. Portanto, entendo que a conduta do sujeito passivo não resultou em prejuízo ao erário do Estado da Bahia em razão da apropriação de créditos levada a efeito pelo Contribuinte que, *in fine*,

apenas lançou mão de direito que lhe é indiscutivelmente garantido.

Pelo exposto, considerando que, a meu ver, o sujeito passivo não cometeu qualquer infração fiscal, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao apelo recursal para julgar IMPROCEDENTE o Auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087461.0013/17-8**, lavrado contra **ASPERBRAS TUBOS E CONEXÕES LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF 08 de novembro de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS