

**PROCESSO** - A. I. Nº 206973.0011/22-2  
**RECORRENTE** - OXITENO S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0108-03/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - 14/08/21023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0199-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Considerando que este julgamento administrativo está subordinado ao princípio estrito da legalidade, não se pode reduzir ou extinguir a multa exceto quando devidamente autorizado pelos fundamentos do pedido e pela norma autorizadora, e no nosso Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, não há previsão para redução ou exclusão da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de decisão da Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 08/03/2022, refere-se à exigência de R\$ 16.651.947,81 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da Infração 04 - **012.002001**. Falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no mês junho de 2020.

Em complemento, consta que “*devido na importação do catalisador PO C288, conforme DI20/0774595-9 e Notas Fiscais nºs 12928 e 12932, compensando o valor devido como crédito escritural acumulado com base na tutela liminar concedida nos autos da Ação Ordinária nº 8055089-53.2020.8.05.0001, posteriormente cassada, vide decisão anexa, fl. 06*”. Perdendo o respaldo da medida liminar a empresa teria, necessariamente, que atender ao disposto no art. 317, inciso I, alínea “b” e § 3º do RICMS em vigor, ou seja, estar autorizada para fazer compensação.

O Autuado, por meio de advogado, apresenta Impugnação às fls. 15 a 32, e o autuante prestou informação fiscal às fls. 237/241. A seguir a Junta de Julgamento Fiscal julgou pela Procedência conforme voto abaixo:

#### **VOTO**

*Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido, com base no inciso I, do art. 147, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos.*

*No mérito, a infração 01 se refere à falta de recolhimento do ICMS devido pela importação tributada catalisador PO C288, conforme DI20/0774595-9 e Notas Fiscais 12928 e 12932, realizada pelo estabelecimento em junho de 2020.*

*Consta da acusação fiscal que o Autuado compensou o valor devido com crédito escritural acumulado com base na tutela liminar concedida nos autos da Ação Ordinária nº 8055089-53.2020.8.05.0001, posteriormente cassada, vide decisão anexa, perdendo, assim, o respaldo da medida liminar e teria, necessariamente, que atender ao disposto no art. 317, inciso I, alínea “b” e § 3º, do RICMS em vigor, ou seja, estar autorizada para fazer compensação.*

*Em sede de Defesa o Impugnante, advogou como condição suficiente para o reconhecimento da extinção do crédito tributário, objeto da autuação, e o cancelamento do Auto de Infração a convalidação de crédito nos Processos Administrativos nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3 pela autoridade administrativa, fato superveniente à ação judicial, pelas seguintes razões: i) - existência de requerimento de utilização de crédito para quitação do ICMS importação; ii) - convalidação superveniente do crédito fiscal do ICMS pela autoridade administrativa; e iii) - autorização legal ao procedimento no art. 317, do RICMS-BA/12.*

*Informou também que o montante do crédito fiscal acumulado cuja convalidação postulou foi de R\$ 69.581.846,88, no entanto, a autoridade administrativa convalidou apenas R\$ 23.693.269,49, aduzindo que a autoridade administrativa incorreu em erro na aplicação da fórmula prevista no art. 8º, Portaria 304/2004.*

*Alegou ainda o Defendente a impossibilidade de aplicabilidade do argumento da concomitância e da inexistência de renúncia/desistência, argumentando que apesar do disposto no art. 117, do RPAF-BA/99, de que a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo implica renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso, acaso interposto, in casu, não há identidade dos objetos das medidas apresentadas na esfera judicial e na esfera administrativa.*

*Em suma, esse foi o eixo dos argumentos articulados pelo Impugnante em suas razões de Defesa.*

*Ao proceder a informação fiscal, a Autuante pugnou pela manutenção da autuação asseverando que não lhe cabe tratar, na presente autuação, a convalidação dos processos de nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3, por entender que a discussão da lide gira, tão-somente, em torno da falta de recolhimento do ICMS Importação que, até o presente momento, continua sem comprovação. Explicou que intimado a comprovar o recolhimento, cujo crédito houvera sido apropriado no SPED Fiscal pelo registro das Notas fiscais de nºs 12928 e 12932, ambos emitidos em 15/06/20, informou que “o pagamento e a contabilização dos créditos de ICMS decorrente da importação do catalizador PO C288, registrado DI 20/0774595 têm respaldo na tutela liminar concedida nos autos da ação ordinária nº 8055089-532020.8.05.0001, dotada de eficácia plena.”*

*Explicou a Autuante que cassada a liminar pelo TJBA em 16/11/2020, o Autuado se tornou devedor do ICMS na importação, objeto da autuação, motivando assim o lançamento de ofício. Sustentou que até o presente momento não houve o pagamento do ICMS devido e o Impugnante, apesar de ter declarado que tem crédito de ICMS acumulado convalidado em valor suficiente para fazer frente ao débito, não apresentou a quitação do débito.*

*Exames realizados nos elementos que compõem e integram os presentes autos, de plano, resta evidenciado nos autos que o Defendente não se insurge em relação ao montante débito exigido, apenas já o considera quitado.*

*Verifico que, apesar de a liminar que acobertava a compensação do crédito acumulado com o débito do ICMS na importação através da DI 20/0774595-9 ter perdido seus efeitos desde 16/11/2020, o Impugnante não carrou aos autos qualquer comprovação efetiva de quitação do débito, objeto da autuação, eis que, intimado a apresentá-la, carrou aos autos cópia do LRAICMS, do mês de junho de 2020, fl. 240, quando ainda vigia a Liminar concedida pelo TJBA. Portanto, inservível para a comprovação requerida.*

*No que se refere aos argumentos defensivos de que, fatos supervenientes à ação judicial são suficientes para a extinção do crédito tributário objeto da autuação não deve prosperar. Eis que, a convalidação de crédito nos processos Administrativos de nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3, bem como a existência de requerimento de utilização de crédito para quitação do ICMS importação, a convalidação superveniente do crédito fiscal do ICMS pela autoridade administrativa e a autorização legal ao procedimento no art. 317, do RICMS-BA/12, entendo que não têm o condão de elidir a acusação fiscal. Ante a inexistência, nos autos, da efetiva comprovação da quitação do débito objeto da autuação.*

*Descabe também qualquer discussão, no âmbito dos presentes autos, o alegado deferimento parcial da convalidação do montante do crédito fiscal acumulado, postulado no valor de R\$ 69.581.846,88 e, somente convalidado pela autoridade administrativa, no valor de R\$ 23.693.269,49. Do mesmo modo, o alegado erro cometido pela Autoridade Administrativa, na aplicação da fórmula, cujo método consta no art. 8º, da Portaria 304/2004, ao convalidar a parcialmente sua postulação, não pode também ser tratado, haja vista que, esse questionamento deve ser dirigido à Repartição e Autoridade Fazendária que proferiu, fundamentou e dispõe dos elementos que alicerçou a aludida decisão.*

*Em síntese, apesar de o Autuado discorrer pormenorizadamente acerca dos processos administrativos que, segundo seu entendimento, deveria ser convalidado pelo valor total do crédito fiscal acumulado postulado, argumento que nada tem a ver com suprimento do fulcro da autuação, o que emerge do contraditório é que o Autuado, não logra êxito em carrear aos autos a inequívoca comprovação do recolhimento da exação objeto do Auto de Infração.*

*Entretanto, dispondo o Autuado de crédito fiscal acumulado convalidado poderá, por ocasião da quitação do Auto de Infração, utilizar os referidos créditos fiscais.*

*Assim, pelo exposto, concluo pela subsistência da autuação.*

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

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário, com os fundamentos:

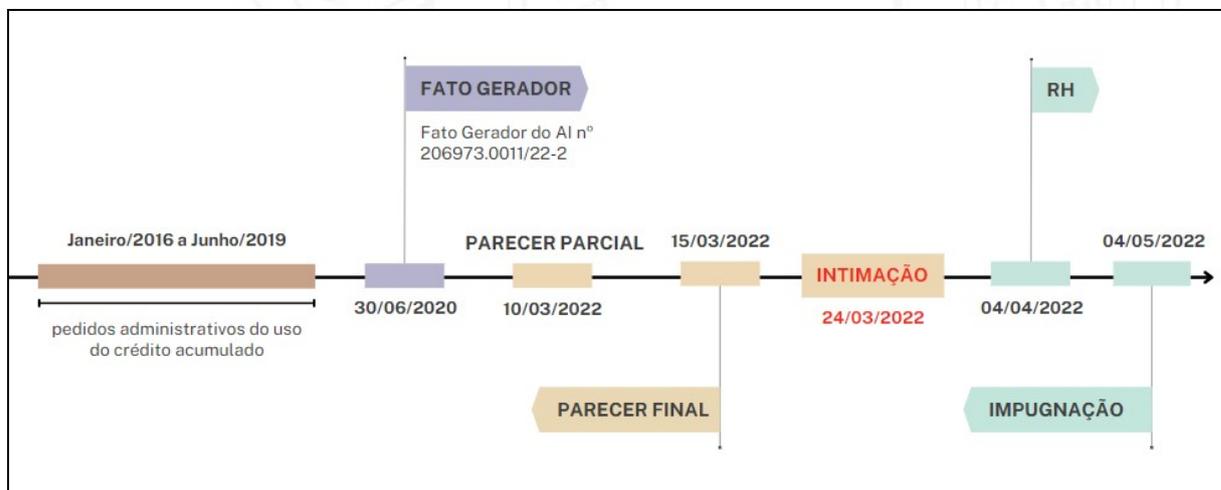
Trata-se de Recurso Voluntário à vista de Acórdão JJF nº 0108-03/22-VD, exarado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste Eg. CONSEF, que indeferiu o pedido de diligência fiscal e julgou Procedente o Auto de Infração nº 20697300011.22-2.

Em breve síntese fática, em sede inicial, trata-se de Auto de Infração lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia contra a Oxiteno S/A Indústria e Comércio, para exigência de crédito tributário a título de ICMS, **em razão do suposto não recolhimento de ICMS na importação de Catalisador PO C288**, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, configurando-se uma infração no valor histórico de R\$ 16.651.947,81.

Ocorre que, no caso em análise, a empresa exercitou o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação para extinção do crédito tributário relativo à importação de catalisador PO C288, juridicamente apto para acobertar o valor do ICMS importação.

Não obstante, **a empresa Recorrente foi autuada por Fato Gerador ocorrido em 30/06/2020**, originado no ICMS importação da DI20/0774595-9 e Notas Fiscais 12928 e 12932, com fundamento legal na regra do art. 4º, inciso IX, art. 17, inciso VI, e art. 34, inciso III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inciso IV do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Por sua vez, a multa aplicada no percentual de 60% tem como enquadramento legal o art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Sobrevém que, por omissão ou desconhecimento, **furtou-se a Autoridade Fiscal de mencionar a existência de FATO SUPERVENIENTE à demanda**, pois em que pese a judicialização citada, **houve a convalidação do crédito pelo próprio Estado da Bahia**, mesmo que não em sua integralidade – dado o erro básico de fórmula do(a) auditor(a) fiscal na execução do cálculo do *quantum* perquirido –, superando o obstáculo formal discutido na referida medida judicial. Vejamos.



Ora, de janeiro/2017 a junho/2019, **a empresa Recorrente formalizou pedidos administrativos para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações**, que totalizam o montante de R\$ 69.581.846,87, com a finalidade de pagamento de débito do mesmo imposto decorrente de entrada de mercadoria importada do exterior, cf. fazem prova os protocolos em anexo aos autos em 1ª instância.

À vista dos pedidos administrativos da Recorrente para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, as Autoridades Fiscais, em decisões administrativas emitidas nos Processos Administrativos nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3, **reconheceram e convalidaram o crédito acumulado em favor da Recorrente apenas parcialmente**, no montante total de R\$ 23.693.269,49.

Além disso, como bem se evidencia dos autos, **houve excesso de glosa entre o montante**

**postulado pela Recorrente e o montante deferido pelas Autoridades Fiscais**, o que acarretou a necessária compreensão dos motivos da redução promovida pelo Fisco no cálculo da convalidação do crédito requerido, senão vejamos:

<b>Processo</b>	<b>095537/2017-7</b>	<b>468841/2019-7</b>	<b>095</b>
<b>Postulado</b>	<b>17.803.342,25</b>	<b>32.845.061,66</b>	<b>18.</b>

Com efeito, a Recorrente constatou que as Autoridades Fiscais certificaram, expressamente, como regular a escrita fiscal da OXITENO nos livros e documentos fiscais de entrada, saída, apuração normal, apuração especial (registro 1200-EFD e 1210-EFD). Além disso, houve a confirmação das exportações realizadas através da execução do Roteiro específico no Sistema Oficial de Auditoria da SEFAZ/BA.

Porém, conforme fora detalhado e será reforçado adiante, incorreram em ilegalidade ao aplicar os ditames da Portaria nº 304/2004, que disciplina a metodologia utilizada à determinação do valor do crédito acumulado em razão das exportações de mercadorias para o exterior. Em outras palavras, trata-se de claro **erro conceitual de aplicação da premissa (metodologia) do cálculo** cometido pelas Autoridades Fiscais na aplicação da fórmula objetiva contida no art. 8º da precitada Portaria.

Irresignada com a cobrança auditada, a Recorrente apresentou Impugnação em face do Auto de Infração, elucidando os fatos e sustentando seus direitos amparados legalmente, entretanto, o julgamento de 1ª instância administrativa foi pela manutenção integral da exigência, conforme ementa abaixo reproduzida do julgado:

*ICMS. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.*

Contudo, merece ser reformado por esta Colenda Câmara o Acórdão ora recorrido, passando a Recorrente a demonstrar as razões jurídicas que devem ensejar na insubsistência integral do lançamento, senão vejamos.

## **DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS.**

### **III.1. Da Convalidação Superveniente do Crédito Exportação Acumulado.**

*Ab initio*, cumpre salientar que a empresa Recorrente é pessoa jurídica de direito privado de origem brasileira com atuação global, dedicada à fabricação, transformação e comercialização de produtos químicos, sendo líder na produção de tensoativos e produtos químicos especializados para as indústrias em geral. Assim, como parte de sua produção é voltada para o exterior, **a Recorrente não se sujeita ao pagamento do ICMS nas operações de exportação** em razão da regra constitucional de imunidade.

Entretanto, como o imposto estadual é não cumulativo, o montante de tributo pago nas operações anteriores – de aquisição de bens e insumos tributados que são utilizados na industrialização dos produtos exportados – **gera crédito para ser utilizado para compensação de valores devidos nas etapas seguintes.**

Deste modo, considerando que a operação subsequente é de exportação e está imune ao ICMS, **a Constituição Federal tratou de assegurar a não cumulatividade do imposto também nessas hipóteses**, delegando a regulamentação da matéria à Lei Complementar (art. 155, § 2º, XII, “f”).

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) tratou da matéria no seu art. 21, § 2º, fixando expressamente a manutenção dos créditos de ICMS apropriados ao longo da cadeia, referentes a mercadorias e serviços objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior, o que é reproduzido na legislação do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96).

Em janeiro/2017 a junho/2019, **a empresa Recorrente formalizou pedidos administrativos para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações**, que totalizam o montante de R\$

69.581.846,87, com a finalidade de pagamento de débito do mesmo imposto decorrente de entrada de mercadoria importada do exterior, cf. fazem prova os protocolos em anexo aos autos em 1ª instância.

À vista dos pedidos administrativos da Recorrente para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, as Autoridades Fiscais, em decisões administrativas emitidas nos Processos Administrativos nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3, **reconheceram e convalidaram o crédito acumulado em favor da Recorrente apenas parcialmente**, no montante total de R\$ 23.693.269,49.

PROCESSO	
Número:	09553820173
Categoria:	Procedimento Administrativo Fiscal
Tipo:	Crédito Fiscal
Assunto:	CFA Exportação - Utilização
INTERESSADO	
I.E./CNPJ/CPF	Razão Social
1.205.921	OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO

PROCESSO	
Número:	46884120197
Categoria:	Procedimento Administrativo Fiscal
Tipo:	Crédito Fiscal
Assunto:	CFA Exportação - Utilização
INTERESSADO	
I.E./CNPJ/CPF	Razão Social
1.205.921	OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO

PROCESSO	
Número:	09553720177
Categoria:	Procedimento Administrativo Fiscal
Tipo:	Crédito Fiscal
Assunto:	CFA Exportação - Utilização
INTERESSADO	
I.E./CNPJ/CPF	Razão Social
1.205.921	OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO

Desse modo, em que pese a inexistência de decisão judicial favorável ao Contribuinte na Ação Ordinária nº 8055089-53.2020.8.05.0001, ao tempo do lançamento, **já não prevalece o aspecto formal da inexistência de convalidação do crédito de ICMS postulado pela Recorrente**. Muito pelo contrário, de forma superveniente ao ajuizamento da medida judicial, a própria autoridade

administrativa reconheceu e convalidou o crédito postulado pelo contribuinte, ainda que parcialmente.

Desse modo, à luz da legislação estadual, a Recorrente reúne todas as condições para o reconhecimento da extinção do crédito tributário autuado, objeto da DI20/0774595-9 e Notas Fiscais nºs 12928 e 12932, uma vez que: **(i)** há pedido expresso e anterior de utilização do crédito para quitação do ICMS importação; **(ii)** houve a convalidação superveniente do crédito de ICMS pela Autoridade Administrativa e **(iii)** há autorização legal expressa ao procedimento no art. 317 do RICMS/BA.

#### **Da Portaria nº 304/2004 e do método de apuração do crédito acumulado.**

O pedido para utilização ou transferência de crédito fiscal acumulado e emissão de certificado de crédito ou nota fiscal avulsa é disciplinado no Estado da Bahia pela Portaria nº 304/2004, que dispõe sobre o pedido para utilização ou transferência de crédito fiscal acumulado e emissão de certificado de crédito ou nota fiscal avulsa.

No caso em destaque, as Autoridades Fiscais adotaram **método de cálculo por proporção**, previsto no *caput* do art. 8º da Portaria nº 304/2004:

*Art. 8º O valor do crédito acumulado em razão das exportações de mercadorias para o exterior será calculado com base no coeficiente de participação do valor das saídas e prestações destinadas ao exterior no mês, em relação ao valor total das saídas e prestações realizadas no mesmo período, devendo utilizar a seguinte equação:*

$$\underline{VCAT = (SPE : ST) \times VCA,}$$

onde:

*VCAT é o valor dos créditos acumulados a serem transferidos para o Livro Especial;*

*SPE é o valor das saídas e prestações destinadas ao exterior;*

*ST é o valor total geral das saídas e prestações no mês;*

*VCA é o valor dos créditos do período.*

*§ 1º Entende-se por total das saídas para efeito de apuração do coeficiente de que trata o caput deste artigo, o valor das vendas com e sem tributação, tanto de produtos de produção própria como de terceiros, transferências, remessas em consignação, saídas para Armazéns Gerais situados em outros estados e remessas destinadas ao exterior. (Sem grifos no original)*

Deste modo, o **valor dos créditos acumulados a serem transferidos para o Livro Especial** (“VCAT”) é dado pelo valor das saídas e prestações destinadas ao exterior (“SPE”), **divido** pelo valor total geral das saídas e prestações no mês (“ST”), montante este, **multiplicado** pelo valor dos créditos do período (“VCA”).

Após a provocação da Contribuinte, **compete à Autoridade Administrativa analisar se há algum equívoco nas informações registradas pelo Contribuinte**, promovendo os devidos ajustes nas variáveis objetivas da fórmula, quais sejam, **(i)** valor das saídas destinadas ao exterior (“SPE”), **(ii)** total geral das saídas no mês (“ST”) ou **(iii)** valor dos créditos do período (“VCA”), a depender da irregularidade detectada.

Como se vê, a apuração do crédito é efetivada mediante a utilização de uma fórmula objetiva e preestabelecida, **cuja aplicação é de natureza vinculante**, inexistindo margem para discricionariedade, interpretação e adaptações por parte das Autoridades Fiscais.

**Do erro de aplicação da fórmula pelas Autoridades Fiscais. Da natureza dos Autos de Infração que ensejaram a redução. Da forma de abatimento dos Autos de Infração no resultado da fórmula.**

No caso em análise, diante dos Pedido de Convalidação do Crédito Fiscal Acumulado decorrente da exportação nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3, as Autoridades Fiscais afrontaram o art. 8º da Portaria nº 304/2004, que dispõe sobre o pedido para utilização ou transferência de crédito fiscal acumulado e emissão de certificado de crédito ou nota fiscal avulsa, ao adotar metodologia de cálculo incompatível com a norma apontada.

Inicialmente, cumpre ratificar que foi certificada pelas Autoridades Fiscais como regular a escrita nos livros e documentos fiscais de entrada, saída, apuração normal, apuração especial (Registros nºs 1200-EFD e 1210-EFD). Além disso, houve a confirmação das exportações realizadas através da execução do Roteiro específico no Sistema Oficial de Auditoria da SEFAZ/BA.

V - A fiscalização apurou apenas a irregularidade descrita no item III, dos documentos fiscais de entrada, saída, apuração normal, apuração especial e apuração especial VI - A confirmação das exportações foi realizada através da execução do Sistema Oficial de Auditoria da Sefaz/Ba e constatamos que, após as devidas

De acordo com as Autoridades Fiscais, **o único motivo apurado para a redução do crédito a ser convalidado**, refere-se aos Autos de Infração nºs 299314.0008/19-3, 207140.0004/21-6 e 269190.0004/19-6, **todos relativos à falta de estorno de crédito fiscal**, previsto no art. 312, inciso V do RICMS/12, **nas revendas de mercadorias adquiridas de empresa beneficiária do Desenvolve**, com alíquota inferior ao da entrada.

III - Os exercícios de 2017 e 2018 encontram-se homologados pelos Auditores FISCAL SILVA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO, quando foi lavrado Auto de Infração de 2019 foi homologado por este Auditor Fiscal, que lavrou o Auto de Infração, os autos são referentes à aplicação de multa pela falta de estorno de crédito fiscal do RICMS/12, cujos créditos fiscais correspondentes ainda fazem parte do crédito acumulado da Peticionária, que se recusa a estorná-los;  
IV - Os fatos descritos no item III geraram o impedimento legal para a convalidação do crédito acumulado, correspondente ao crédito indevido, referente ao período de novembro de 2017 a dezembro de 2018, conforme demonstrativos anexos, no valor de R\$23.981.750,79 (vinte e três milhões, novecentos e cinquenta e sete reais e setenta e nove centavos);  
V - A fiscalização apurou apenas a irregularidade descrita no item III, dos documentos fiscais de entrada, saída, apuração normal, apuração especial e apuração especial VI - A confirmação das exportações foi realizada através da execução do Sistema Oficial de Auditoria da Sefaz/Ba e constatamos que, após as devidas

No caso em análise, os Autos de Infração nºs 299314.0008/19-3, 207140.0004/21-6 e 269190.0004/19-6, único fundamento utilizado pelas Autoridades Fiscais para a redução do crédito reconhecido, tratam do mesmo tema, qual seja, crédito indevido de ICMS registrado na escrita fiscal em razão da acusação fiscal de falta de estorno.

Ocorre que, **houve erro de cálculo por parte da Fiscalização**, na medida que, em todas as competências, promoveu a redução do valor autuado na variável final “VCAT”, que corresponde ao próprio resultado da fórmula e valor dos créditos acumulados a serem reconhecidos.

Como dito acima, a Portaria nº 304/2004 prevê um critério objetivo de cálculo, cujo resultado dos *créditos acumulados a serem transferidos para o Livro Especial* (“VCAT”) é dado pelo valor das saídas e prestações destinadas ao exterior (“SPE”), **divido** pelo valor total geral das saídas e prestações no mês (“ST”), montante este, **multiplicado** pelo valor dos créditos do período (“VCA”).

Desse modo, compete à Autoridade Administrativa promover, sempre de forma vinculada, os devidos ajustes nas variáveis da fórmula, quais sejam, **(i)** valor das saídas destinadas ao exterior (“SPE”), **(ii)** total geral das saídas no mês (“ST”) ou **(iii)** valor dos créditos do período (“VCA”), a depender da irregularidade detectada, em consonância com a regra também estabelecida no art. 5º da Portaria nº 304/2004:

*Art. 5º Auditor fiscal da circunscrição fiscal do contribuinte deverá verificar a legitimidade dos créditos fiscais acumulados, em cujo parecer deverá constar:*

*I - a indicação da origem dos créditos, com descrição das mercadorias adquiridas, produzidas e comercializadas;*

*II - os valores a serem deduzidos ou estornados, na hipótese de escrituração de valores em desacordo com as normas legais;*

*III - o saldo dos créditos acumulados, com a indicação dos períodos em que ocorreu a acumulação;*

Portanto, a despeito de o art. 5º, inciso II da Portaria nº 304/2004 indicar a necessidade de abatimento dos valores a serem estornados, é certo que tal procedimento deve levar em consideração a natureza do “valor a ser estornado ou deduzido” para o seu correto enquadramento à uma das variáveis indicadas na fórmula descrita no art. 8º da Portaria nº 304/2004.

No caso em análise, os Autos de Infração nºs 299314.0008/19-3, 207140.0004/21-6 e 269190.0004/19-6, única irregularidade detectadas nos atos administrativos, **exigem estorno do crédito de ICMS**, por consequência, deverá ser abatido na variável da fórmula que trata da natureza do erro detectado pela fiscalização, qual seja, o item “VCA” referente ao valor dos créditos do período.

Contudo, de forma equivocada, as Autoridades Fiscais promoveram a dedução dos valores autuados no próprio resultado da fórmula, o que não tem qualquer respaldo na norma Portaria nº 304/2004, distorcendo completamente o resultado do crédito a ser convalidado.

A título de exemplo e mediante o uso de uma análise amostral – sem prejuízo da análise de todas as competências – na competência de junho/2019, foi reconhecido o crédito passível de convalidação de apenas R\$ 941.366,77, **após a dedução incorreta do valor autuado no resultado da fórmula, na variável “VCAT”**, conforme se vê no cálculo da Autoridade Administrativa:

SPE	26.537.477,18
ST	235.217.593,27
VCA	18.537.705,52
VCAT	2.091.441,93
AI	1.150.075,16
VCONV	941.366,77

Onde:  
VCAT é o resultado da fórmula - crédito a ser reconhecido;

Conforme quadro acima, aplicando a fórmula da Portaria nº 304/2004, a Autoridade Administrativa procedeu da seguinte forma:

- ✓ SPE (R\$ 26.537.477,18) / ST (R\$ 235.217.593,27) = 11,25%
- ✓ VCA (R\$ 18.537.705,52) x 11,25% = VCAT (R\$ 2.091.441,93)
- ✓ VCAT (R\$ 2.091.441,93) – AI (R\$ 1.961.689,33) = VCAT ajustado = R\$ 941.366,77.

Como se vê, somente após apurar o resultado da fórmula da Portaria nº 304/2004, a Autoridade Administrativa, sumariamente, promoveu o abatimento do valor autuado de R\$ 1.150.075,16, reconhecendo apenas o crédito de R\$ 941.366,77.

Contudo, como dito acima, as autuações invocadas pela autoridade administrativa como irregularidade, único fundamento da redução efetivada no crédito convalidado, **envolvem a falta de estorno de crédito fiscal**, nas revendas de mercadorias adquiridas de empresa beneficiária do Desenvolve, com alíquota inferior ao da entrada, conforme previsto no art. 312, inciso V do RICMS/12.

Logo, observando o conceito de cada variável da fórmula extraída do *caput* do art. 8º da Portaria nº 304/2004, é **inequívoco que o crédito indevido deverá ser reduzido da variável “VCA”**, que corresponde ao valor dos créditos registrados no período, e não abatido diretamente do resultado da fórmula na variável “VCAT”, que é o próprio resultado.

Analisando o mesmo exemplo da competência de junho/2019, após a dedução do valor autuado de R\$ 1.150.075,16 da variável correta, referente aos créditos registrados na escrita fiscal (“VCA” = R\$ 18.537.705,52), o valor correto do crédito a ser convalidado (“VCAT”) é de R\$ 1.961.689,33:

SPE	26.537.477,18
ST	235.217.593,27
VCA	18.537.705,52
AI	1.150.075,16
VCA-Ajustado	17.387.630,36
VCAT	1.961.689,33
VCONV	1.961.689,33

Onde:  
VCAT é o valor dos créditos acumulados a serem transferidos para

- ✓  $SPE (R\ \$ 26.537.477,18) / ST (R\ \$ 235.217.593,27) = 11,25\%$
- ✓  $VCA\text{-}Ajustado (R\ \$ 17.387.630,36) \times 11,25\% = VCAT (R\ \$ 1.961.689,33)$

Como se depreende da análise exposta, o erro de cálculo cometido pelas Autoridades Fiscais reduziu indevidamente o crédito a ser convalidado na competência de junho/2019, que deveria ser R\$ 1.961.689,33, ao invés de R\$ 941.366,77, ainda que se admita a dedução das autuações de crédito indevido de ICMS. **A utilização da metodologia ilegal ocorreu em todas as competências analisadas para fins de convalidação do crédito de ICMS.**

O critério adotado pelas Autoridades Fiscais é manifestamente incorreto, além de violar direito da Recorrente de ter conhecido o seu crédito mediante fórmula objetiva prevista no art. 8º, da Portaria nº. 304/2004, que é de natureza vinculante, cuja irregularidade detectada na análise fiscal, diante da natureza dos Autos de Infração lavrados, deverá ser objeto de ajuste na variável correta da fórmula, qual seja, o valor dos créditos do período (“VCA”) e não no próprio resultado da fórmula (VCAT).

#### **Da impossibilidade de aplicabilidade do argumento de concomitância. Da inexistência de renúncia/desistência.**

Ainda que reste demonstrado a existência de fato superveniente ao Auto, buscar-se-á salvaguardar todas as searas que permeiam a realidade, pois não obstante a existência de regulamento estadual do processo administrativo que prevê o processo ou procedimento administrativo concomitante com discussão judicial da lide implica renúncia ou desistência.

*In casu*, há inaplicabilidade do argumento de concomitância, pois não há identidade entre os objetos das medidas apresentadas pela Contribuinte em esfera judicial e administrativa, uma vez que uma se subsumi de fato novo – o efetivo reconhecimento do crédito pelo Estado da Bahia – suficiente para extinção integral do crédito tributário objeto do Auto de Infração.

É sabido que a instauração do processo judicial retira o interesse à decisão administrativa, que não produziria efeitos frente ao conteúdo da tutela jurisdicional prestada. É esta a inteligência do art. 38, parágrafo único, da LEF, ainda que a disposição literal se refira apenas à discussão judicial de débito já inscrito em Dívida Ativa.

Desta forma, a previsão legal de renúncia à esfera administrativa pelo ajuizamento de ação para discussão do crédito tributário é consentânea com as garantias e faculdades do contribuinte, ainda que gere o efeito de fazer operar a preclusão lógica do seu direito de instar a Administração à autotutela.

Por outro lado, é interessante pontuar que a renúncia à litigância administrativa ocorre apenas em relação ao objeto da ação judicial. Em outras palavras, para se operar a preclusão administrativa, os limites da lide, estabelecidos pelo pedido na petição inicial, devem compreender o objeto do processo administrativo – ou seja, devem envolver o ataque à legalidade do crédito tributário constituído pelo lançamento. A renúncia, assim, se refere apenas “à matéria questionada

*judicialmente, a ser deslindada pelo dispositivo da sentença, e não a todo e qualquer aspecto relacionado ao ato impugnado”.*

Para além disso, é possível imaginar a coexistência do processo judicial e do processo administrativo em situações nas quais se discutam matérias relacionadas, mas inconfundíveis. De igual forma, não há necessária renúncia à instância administrativa com o ingresso de ação judicial para a discussão de atos ou omissões praticadas no curso do processo administrativo tributário.

Em sede estadual, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) dispõe em seu art. 117 que a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.

Isto posto, e para além das limitações supramencionadas, **há inaplicabilidade do argumento de concomitância in casu**, pois não há identidade entre os objetos das medidas apresentadas pela Contribuinte em esfera judicial e administrativa, uma vez que uma (*i*) requer o reconhecimento do crédito acumulado em ICMS-exportação para ser utilizado na compensação de valores devidos nas etapas seguintes, e a outra (*ii*) se subsumi de fato novo – o efetivo reconhecimento do crédito pelo Estado da Bahia – para cancelamento integral do Auto de Infração insubsistente.

#### **DOS PEDIDOS.**

Por todo o exposto, requer se dignem V. Sas. a conhecer e dar provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão recorrido a determinar o cancelamento integral do Auto de Infração, em razão da extinção do crédito tributário de ICMS importação com o crédito disponível e convalidado de forma superveniente, após o ajuste no erro de cálculo cometido pela Autoridade Administrativa.

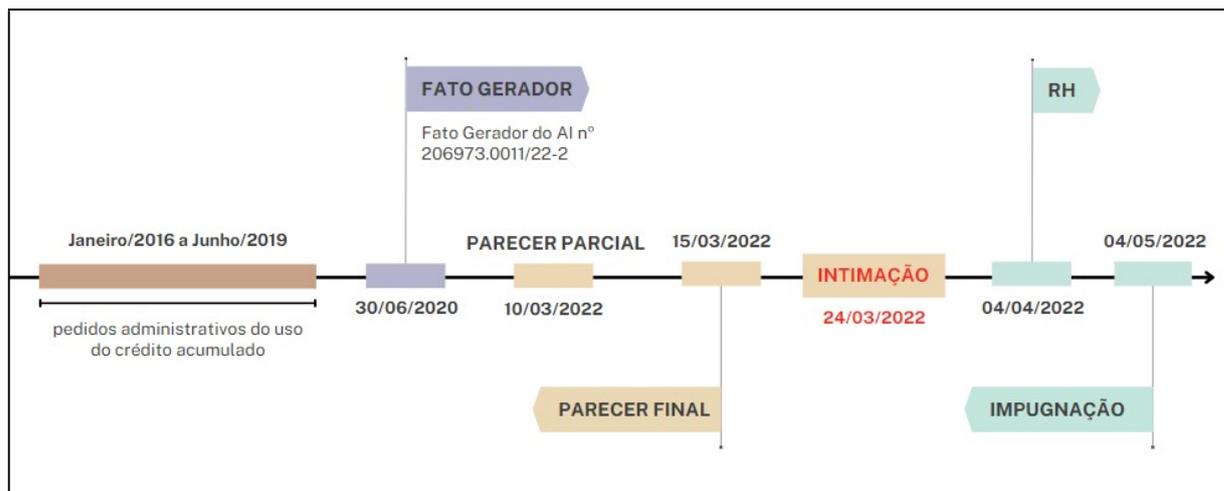
Por fim, requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, bem como protesta pela realização de sustentação oral em sede de julgamento do auto, devendo quaisquer publicações, comunicações e intimações serem veiculadas exclusivamente em nome de **Milton Hedayioglu Mendes de Lima**, OAB/BA nº 20.769, e-mail: [mmendes@atn.adv.br](mailto:mmendes@atn.adv.br), com telefone profissional (71) 99142-5852.

Na sessão de julgamento do dia 24.20.2023, o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, com o seguinte teor:

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de decisão da Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração lavrado em 08/03/2022, refere-se à exigência de R\$ 16.651.947,81 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da Infração 04 - **012.002001**. Falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no mês junho de 2020, sendo julgado procedente em primeira instância.

No Recurso Voluntário, foi alegado que não obstante, **a empresa Recorrente foi autuada por Fato Gerador ocorrido em 30/06/2020**, originado no ICMS importação da DI20/0774595-9 e Notas Fiscais nºs 12928 e 12932, com fundamento legal na regra do art. 4º, inciso IX, art. 17, inciso VI, e art. 34, inciso III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inciso IV do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Por sua vez, a multa aplicada no percentual de 60% tem como enquadramento legal o art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Sobrevém que, por omissão ou desconhecimento, **furtou-se a Autoridade Fiscal de mencionar a existência de FATO SUPERVENIENTE à demanda**, pois em que pese a judicialização citada, **houve a convalidação do crédito pelo próprio Estado da Bahia**, mesmo que não em sua integralidade – dado o erro básico de fórmula do(a) auditor(a) fiscal na execução do cálculo do *quantum* perquirido –, superando o obstáculo formal discutido na referida medida judicial. Vejamos.



Ora, de janeiro/2017 a junho/2019, a empresa Recorrente formalizou pedidos administrativos para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, que totalizam o montante de R\$ 69.581.846,87, com a finalidade de pagamento de débito do mesmo imposto decorrente de entrada de mercadoria importada do exterior, cf. fazem prova os protocolos em anexo aos autos em 1ª instância.

À vista dos pedidos administrativos da Recorrente para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, as Autoridades Fiscais, em decisões administrativas emitidas nos Processos Administrativos nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3, **reconheceram e convalidaram o crédito acumulado em favor da Recorrente apenas parcialmente**, no montante total de R\$ 23.693.269,49.

Além disso, como bem se evidencia dos autos, **houve excesso de glosa entre o montante postulado pela Recorrente e o montante deferido pelas Autoridades Fiscais**, o que acarretou a necessária compreensão dos motivos da redução promovida pelo Fisco no cálculo da convalidação do crédito requerido, senão vejamos:

<b>Processo</b>	<b>095537/2017-7</b>	<b>468841/2019-7</b>	<b>095</b>
<b>Postulado</b>	<b>17.803.342,25</b>	<b>32.845.061,66</b>	<b>18.</b>

Em janeiro/2017 a junho/2019, a empresa Recorrente formalizou pedidos administrativos para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, que totalizam o montante de R\$ 69.581.846,87, com a finalidade de pagamento de débito do mesmo imposto decorrente de entrada de mercadoria importada do exterior, cf. fazem prova os protocolos em anexo aos autos em 1ª instância.

À vista dos pedidos administrativos da Recorrente para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, as Autoridades Fiscais, em decisões administrativas emitidas nos Processos Administrativos nºs 468.841/2019-7, nº 095537/2017-7 e nº 095538/2017-3, **reconheceram e convalidaram o crédito acumulado em favor da Recorrente apenas parcialmente**, no montante total de R\$ 23.693.269,49.

Desse modo, em que pese a inexistência de decisão judicial favorável ao Contribuinte na Ação Ordinária nº 8055089-53.2020.8.05.0001, ao tempo do lançamento, **já não prevalece o aspecto formal da inexistência de convalidação do crédito de ICMS postulado pela Recorrente**. Muito pelo contrário, de forma superveniente ao ajuizamento da medida judicial, a própria autoridade administrativa reconheceu e convalidou o crédito postulado pelo contribuinte, ainda que parcialmente.

Desse modo, à luz da legislação estadual, a Recorrente reúne todas as condições para o reconhecimento da extinção do crédito tributário autuado, objeto da DI20/0774595-9 e Notas

Fiscais n<sup>os</sup> 12928 e 12932, uma vez que: **(i)** há pedido expresso e anterior de utilização do crédito para quitação do ICMS importação; **(ii)** houve a convalidação superveniente do crédito de ICMS pela Autoridade Administrativa e **(iii)** há autorização legal expressa ao procedimento no art. 317 do RICMS/BA.

Na informação fiscal, o autuante anexou às fls. 240, cópia do resumo de apuração do ICMS com o lançamento do imposto no exato valor do auto de infração, contudo com créditos no total de R\$ 101.284.513, foi reduzido para R\$ 84.632.565,39.

Contudo, conforme consta inclusive em um dos pareceres, fl. 189, nos termos do art. 317 do RICMS a utilização de créditos fiscais depende de pedido para convalidação e emissão do certificado de crédito para transferência na medida em que ocorrerem os desembaraços das importações informando o valor do ICMS e o número da Declaração de importação.

Na sessão de julgamento o procurador presente fez detalhada exposição dos processos judiciais envolvidos, e informou que embora tenha sido cassada a liminar que permitiu o contribuinte compensar o imposto devido ainda que sem cumprir as formalidades exigidas, não houve julgamento de mérito.

Por outro lado, foi avaliado o fato do contribuinte ter ingressado com pedido de convalidação dos créditos em 2017, conforme pode se verificar em cópia do parecer fls. 187, que se trata mesmo de pedidos daquele ano no sistema SIPRO, tendo como exemplo o Processo n<sup>o</sup> 095538/2017-3, mas assim como os demais, só concluído 5 anos depois, em momento posterior ao fato gerador e também à lavratura do Auto de Infração.

O auto foi lavrado em 08/03/2022 e o deferimento de convalidação em valores parciais ocorreram logo em sequência, dias 14 e 15/03/2022, mas os fatos geradores são de junho de 2020.

Há uma certeza de que se os processos de 2017, fossem deferidos até 03 anos depois, em junho de 2020, o contribuinte estaria acobertado deste lançamento, visto que o valor convalidado parcialmente, R\$ 23.693.269,49, seria suficiente para compensação com o valor do imposto das importações.

Por isto, cabe aqui suscitar a natureza dos pareceres que concederam crédito fiscal em momento após o lançamento, mas solicitados 03 anos antes dos fatos geradores. Nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. **Ele apenas determinar, faz certo, apura ou reconhece um direito preexistente, espandando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (ex tunc).** (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO 1977:459).

Na sessão de julgamento, o advogado presente alegou que o crédito já reconhecido poderia agora ser utilizado para pagar o valor da obrigação principal do Auto de Infração, contudo, o Auto de Infração está agravado com multa de 60% e pleiteou então que sendo superada a questão do ato declaratório, se seria possível algum enquadramento possível para a aplicação do parágrafo 1<sup>o</sup> do art. 100 do CTN:

*“Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

**Parágrafo único.** *A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grif*

Segue acórdão do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido:

*“TRIBUTÁRIO. INSUMOS. DRAW BACK. EXPORTAÇÃO NÃO REALIZADA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA*

*COM MULTA DE MORA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. ARTS. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, E 146, AMBOS DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. Tendo o contribuinte notificado a Cacex, dentro do prazo previsto na legislação tributária, de que não poderia cumprir o plano de exportação, nos termos da Portaria MF 36/82, cabia-lhe apenas calcular o imposto com aplicação de juros e correção monetária até a data da notificação, como ocorreu. Descabe, assim, ser apenado com o pagamento de juros, além do prazo previsto no ato normativo. 2. O art. 100, parágrafo único, do CTN afasta não apenas a incidência de juros e correção monetária, mas também a aplicação de qualquer penalidade quando cumpridas as normas complementares referidas nos seus incisos I a IV. 3. Vencido o Relator, quanto ao conhecimento de ambos os recursos, por entender que seria caso de incidência da Súmula 211/STJ (contribuinte) e Súmula 283/STF (Fazenda Nacional). 4. Recurso especial da contribuinte provido. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.” (REsp. nº 887.145 - SP (2006/0203019-4), rel. Min. Castro Meira, j. 06/09/2007) (grifos nossos)*

Assim após a exposição de motivos, pede esta 1ª Câmara que a PGE/PROFIS se pronuncie sobre as questões de direito suscitadas, para que eventual manutenção do lançamento esteja devidamente avalizado por este douta Procuradoria Fiscal.

À fl. 207/208 a PGE/PROFIS, mediante parecer do Dr. José Augusto Martins Junior, se pronunciou conforme resumo a seguir.

De plano impõe-se afirmar que a questão levantada não tem qualquer relevância para declaração de hígidez ou não do presente lançamento porquanto circunscrita a instituto estranho aos elementos formados da relação obrigacional tributária, especificamente a utilização de créditos fiscais para pagamento de débito constituído pelo auto de infração.

Poder-se-ia objetar que se o crédito fosse concedido quando do pedido formulado pelo contribuinte seria evitado o lançamento em apreço, contudo, por obvio esta modalidade de pagamento, causa extintiva do crédito tributário não impede o lançamento, sendo sua aprovação após o Auto de Infração, causa de julgamento pela extinção do contencioso administrativo.

O ato declaratório e de certificação que formaliza a emissão e validação do certificado de crédito tem natureza declaratória quando da verificação da hígidez do crédito lançado pelo contribuinte e outrossim, quando autorizador da extinção pela sua utilização como pagamento.

Neste diapasão, entendo que a protocolização de pedido de emissão de certificado de crédito não impediria o ato de lançamento tributário, sua certificação e posterior autorização para pagamento de crédito constituído atendendo a requerimento anterior ao auto de infração, não se emoldura a nosso sentir, no art. 100 do CTN existindo a reprovabilidade pelo não pagamento do imposto devido no prazo regulamentar. Em sendo assim, temos como certo a reprovabilidade da conduta.

Entretanto, tratando-se de utilização de crédito autorizado para liquidação de Auto de Infração, parece-me aplicável ao caso o quanto disposto no art. 45 da Lei nº 7014/94, caso o contribuinte tenha interesse em pagar o lançamento com certificado de crédito.

## VOTO

Trata o Recurso Voluntário, de lançamento de ICMS no valor de R\$ 16.651.947,81 de ICMS, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no mês junho de 2020. Necessário se faz um resumo dos fatos já postos no relatório, de modo a se emoldurar a decisão aqui fundamentada.

O contribuinte nunca questionou a legitimidade do imposto lançado. Ocorre que entre janeiro/2017 e junho/2019, a empresa formalizou pedidos administrativos para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, que totalizam o montante de R\$ 69.581.846,87, com a finalidade de pagamento eventuais impostos decorrentes de entrada de mercadorias importadas do exterior.

Assinalou a Recorrente em sua impugnação inicial, que diante da inércia da Autoridade Administrativa na convalidação dos créditos acumulados, conforme regra do art. 317, do RICMS/BA, não restou alternativa, senão o ajuizamento de medida judicial referenciada no lançamento, visando resguardar o pagamento do ICMS Importação, antes mesmo do evento

convalidação, conforme prova de decisão judicial anexada ao processo.

Revela que, conforme descrição dos fatos extraídos do Auto de Infração nº 20697300011/22-2, a exigência está fundamentada exclusivamente na cassação da medida liminar da Ação Ordinária nº 8055089-53.2020.8.05.0001, que permitiu a utilização do crédito antes da convalidação - Doc. 06, fls. 173 a 179.

O auto foi lavrado em 08/03/2022 e o deferimento de convalidação em valores parciais ocorreram logo em sequência à lavratura do auto de infração, dias 14 e 15/03/2022, sendo os fatos geradores de junho de 2020. À vista dos pedidos administrativos da Recorrente para a utilização do crédito de ICMS acumulado nas exportações, as Autoridades Fiscais, em decisões administrativas emitidas nos Processos Administrativos nºs 468.841/2019-7, 095537/2017-7 e 095538/2017-3, reconheceram e convalidaram o crédito acumulado em favor da Recorrente apenas parcialmente, no montante total de R\$ 23.693.269,49, porém em valor suficiente para adimplemento da obrigação com o fisco, tivesse os processos de convalidação de créditos iniciados em 2017, convalidados pelo menos em até 03 anos depois, em junho de 2020, mas por infortúnio, isto só ocorreu uma semana após a lavratura do auto de infração, com aplicação de multa de 60%.

Constato à fl. 171 que há decisão do Juiz Rolembert Costa da 3ª Vara da Fazenda Pública, em decisão favorável de caráter liminar, em 10.06.2020, onde a autora arguiu que para seguir com o desembaraço da mercadoria na citada declaração de importação faz-se necessário o pagamento do ICMS-IMPORTAÇÃO, à alíquota de 18%, contudo pretende que o pagamento seja efetivado com créditos de ICMS que detém perante a SEFAZ. À fl. 179, o Desembargador José Aras, mediante Agravo de Instrumento, suspendeu a decisão agravada.

O Recorrente se debruça em boa parte do recurso, em contestar o valor parcial do crédito deferido pela SAT/DAT/METRO. Contudo, este Conselho de Fazenda não é instância revisora de processos de certificação de crédito, não tendo competência para apreciar as razões postas, sendo tal medida possível na própria DAT/METRO que convalidou parcialmente os créditos solicitados.

Na sessão de julgamento o representante da PGE/PROFIS, fez detalhada exposição dos processos judiciais envolvidos, e informou que embora tenha sido cassada a liminar que permitiu o contribuinte compensar o imposto devido, ainda que sem cumprir as formalidades exigidas pela administração fazendária, não houve julgamento de mérito.

Por outro lado, foi avaliado o fato do contribuinte ter ingressado com pedido de convalidação dos créditos em 2017, conforme pode se verificar em cópia do parecer fl. 187, que se trata mesmo de pedidos daquele ano no sistema SIPRO, tendo como exemplo o Processo nº 095538/2017-3 mas assim como os demais, só concluído 5 anos depois, em momento posterior ao fato gerador e também à lavratura do Auto de Infração.

Há uma certeza de que se os processos de 2017, fossem deferidos até 03 anos depois, em junho de 2020, certamente não haveria este lançamento, vez que não há contestação pelo imposto devido, e o valor convalidado do crédito, ainda que parcialmente (R\$ 23.693.269,49), seria suficiente para compensação com o valor do imposto das importações.

Por isto, sendo suscitada a natureza dos pareceres que concederam crédito fiscal na sessão de julgamento, o advogado do recorrente alegou que o crédito já reconhecido poderia agora ser utilizado para pagar o valor da obrigação principal do Auto de Infração; contudo, o Auto de Infração está agravado com multa de 60% e pleiteou então, que sendo superada a questão do ato declaratório, se seria possível algum enquadramento possível para a aplicação do parágrafo 1º do art. 100 do CTN:

*“Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

**Parágrafo único.** *A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grif*

Ao apreciar os incisos do art. 100 do CTN acima, não vislumbro possibilidade de enquadramento desta lide. Não houve observância por parte do contribuinte a nenhum ato normativo, nem decisão de órgãos administrativos, nem práticas reiteradamente observadas, muito menos de convênios, cuja observância tenha implicado em não pagamento do imposto devido, haja vista inclusive o recurso judicial em que tentou convalidar créditos antes mesmo da decisão administrativa. O que se verificou foi inconformidade do Recorrente com ausência de ato da administração pública por falta de celeridade e não o cumprimento deste.

No âmbito administrativo, a penalidade é instrumento para desestimular o comportamento ilícito do sujeito passivo que não cumpre a obrigação tributária, já que o ressarcimento pela mora do pagamento do imposto devido, é alcançada pelos juros e correção monetária que remuneram o valor devido e não pago tempestivamente.

A PGE/PROFIS, instada a verificar a possibilidade de enquadramento no art. 100 do CTN, se pronunciou afirmando que embora a concessão do crédito seja ato declaratório quando da avaliação do *quantum* solicitado, por outro lado a autorização para extinção do crédito como pagamento tem natureza constitutiva e não se emoldura no art. 100 do CTN, existindo a reprovabilidade pelo não pagamento do imposto devido no prazo regulamentar. Em sendo assim, a procuradoria tem como certa a reprovabilidade da conduta.

Foi feita a ressalva de que em se tratando de utilização de crédito autorizado para liquidação de Auto de Infração, é aplicável ao caso o quanto disposto no art. 45 da Lei nº 7014/96, caso o contribuinte tenha interesse em pagar o lançamento com certificado de crédito.

Entendo que não é possível a adequação da conduta do contribuinte no que diz respeito ao art. 100 do CTN, mas reconheço que a reprovabilidade da conduta do Recorrente é de natureza polêmica, dado que por um lado, poderia fazer o desembolso para adimplemento da obrigação principal, em espécie, e após a certificação do crédito, dar-lhe outras utilidades em eventos tributários futuros.

Por outro, é forçoso admitir que o contribuinte tendo razoável grau de certeza da existência do crédito (foi deferido parcialmente mas em valor superior ao imposto devido), e tendo havido excessiva demora da administração em avaliar o valor concedido e a emissão do certificado que poderia quitar o imposto da impositação, não observo juízo de reprovabilidade de qualquer pessoa física ou jurídica de peticionar ao poder judiciário, agindo de boa-fé, quando sentir lesão ao direito que tinha como legítimo dada a demora de convalidação de um crédito em discussão administrativa que poderia adimplir a obrigação tributária sem o efetivo desembolso financeiro.

Contudo, é inegável que ao procurar a via judicial na busca de um direito, assumiu o risco em ter a negativa, e nesse caso, submeter-se à cobrança com a penalidade prevista. Tal situação foi perfeitamente calculada pelo Recorrente. No Direito Tributário, deve ser analisada a culpabilidade dentro de um juízo de reprovação, que ao sentir do eminente parecerista da PGE/PROFIS, a considerou como reprovável, devendo aqui acrescentar ao parecer, que o recorrente sequer demonstrou ausência de capacidade financeira para pagar o imposto devido à época do fato gerador, sem qualquer prejuízo da manutenção do crédito fiscal para utilização futura.

A questão aqui apreciada, não fica restrita quanto à aplicabilidade ou não da multa punitiva ao sopesar o grau de culpabilidade do contribuinte. Estando o Direito Tributário vinculado ao princípio da tipicidade fechada, é preciso antes de tudo, verificar possibilidades legais para a pretensão do Recorrente uma vez descartado o disposto no art. 100 do CTN, que indica no art. 97, inciso VI:

**Art. 97.** *Somente a lei pode estabelecer:*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Vejamos o que dispõe o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal atualmente sobre a dispensa ou redução de multas:

*Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

*III - através da Câmara Superior, julgar: a) recurso extraordinário, de acordo com o art. 169, II;*

*(...)*

*c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade;*

Diz o art. 169 quanto ao recurso extraordinário citado:

*Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

*II - para a Câmara Superior:*

*c) recurso extraordinário, de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado no CONSEF, quando a decisão contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.*

Neste caso, cabe à Procuradoria Geral do Estado, dentro do exercício de sua competência, avaliar a possibilidade de interpor Recurso Extraordinário para a Câmara Superior se entender pertinente e cabível o pedido.

Considerando que este julgamento administrativo está subordinado ao princípio estrito da legalidade, não se pode reduzir ou extinguir a multa exceto quando devidamente autorizado pelos fundamentos do pedido e pela norma autorizadora, e no nosso Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, não há previsão para redução ou exclusão da multa.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE.

## **VOTO DIVERGENTE**

Com o devido respeito, divirjo do Ilmo. Conselheiro Relator pelos motivos que passo a expor.

A discussão desenvolvida no presente PAF reflete situação nitidamente peculiar, diante dos fatos que subsidiam a autuação. Trata-se de lançamento por falta de recolhimento de ICMS por importações realizadas pela recorrente, lavrado em 08/03/2022, no valor de R\$ 16.651.947,81.

Consta ainda que a falta de recolhimento decorre da compensação do valor devido com crédito acumulado com base em decisão liminar concedida na ação ordinária nº 8055089-53.2020.8.05.0001, posteriormente cassada, o que justificou a lavratura da autuação pela falta de autorização para mencionada compensação.

Ocorre que a recorrente demonstrou nos autos que desde 06/06/2017 formulou pedidos administrativos de utilização de crédito de ICMS acumulados em importações, totalizando o valor de R\$ 69.581.846,87 relacionando mais de vinte processos administrativos iniciados com esses objetivos entre aquela data e 23/09/2019, portanto, todos anteriores aos fatos geradores que foram objeto do lançamento (06/2020).

Aqui já se extrai que, teoricamente, o sujeito passivo possuía estoque de créditos em valor muito superior ao do imposto reputado como devido pela fiscalização.

Em anexo à impugnação, a recorrente apresentou cópia dos Pareceres Finais nºs 1226/2022, 1261/2022, 1260/2022, emitidos entre 14/03/2022 e 15/03/2022, convalidando créditos fiscais em seu favor nos valores de R\$ 8.863.290,87, R\$ 5.184.127,93 e R\$ 9.645.850,60 respectivamente.

Note-se que, apesar de não reconhecer o valor solicitado pelo sujeito passivo, a própria SEFAZ/BA reconheceu e convalidou créditos fiscais em valor total superior ao perseguido na presente autuação (total de R\$ 23.693.269,40), apenas dias após a sua lavratura, decorrentes de pedidos formulados anos antes da ocorrência do fato gerador que motiva o lançamento de ofício.

É certo que o tempo rege o ato e que a até a convalidação do crédito, a recorrente apenas possuía uma *expectativa de direito*, tanto que sua confirmação somente ocorreu de forma parcial naquele instante. Entretanto, também é certo que a Administração Pública não dispõe do tempo que quiser para responder solicitação dos administrados, sob pena de violar o dever de eficiência previsto no art. 37 da CF/88 e que pode ser entendido como um dos desdobramentos do direito fundamental à duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII da CF/88).

Neste sentido, aliás, a jurisprudência é pacífica no sentido de que o processo administrativo deve tramitar em prazo razoável. Registre-se a decisão do STJ nos Temas Repetitivos 269 e 270:

*TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.*

*1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”*

*2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005) 3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.*

*4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis: “Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001) I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”*

*5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris: “Art.*

*24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”*

*6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.*

*7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).*

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.138.206/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/8/2010, DJe de 1/9/2010.)

A legislação tributária estadual, entretanto, não reproduz o prazo previsto pelo art. 24 da Lei Federal nº 11.457/07. Mas, a Lei do Processo Administrativo do Estado da Bahia (Lei nº 11.209/2011) prevê:

*Art. 12 - Inexistindo disposição específica, os atos da autoridade competente e dos administrados, que participem do processo, devem ser praticados no prazo de 10 (dez) dias.*

*Parágrafo único - O prazo previsto neste artigo poderá ser prorrogado, mediante comprovada justificação.*

O RPAF/BA não estabelece um prazo específico para a resposta ao pedido de utilização de créditos fiscais. Por outro lado, autoriza o contribuinte a se creditar do valor objeto de pedido de restituição, quando não houver deliberação dentro de 90 (noventa) dias contados do seu protocolo, resguardada a possibilidade de seu estorno posterior, dependendo da resposta:

*Art. 78. Tratando-se de valores relativos ao ICMS, uma vez formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, contado da protocolização do pedido, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido.*

*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte, no prazo de 15 (quinze) dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.*

O pedido de utilização de crédito fiscal acumulado é regulamentado pela Portaria nº 304/2004, que não dispõe sobre o prazo para sua resposta. Consequentemente, poder-se-ia sustentar a aplicabilidade do prazo previsto no art. 12 da Lei nº 12.209/2011, contudo, o presente caso veicula hipótese onde quaisquer dos prazos mencionados, inclusive o de 360 dias previsto na legislação federal, estariam superados na data da lavratura do auto de infração.

Em outras palavras, não há justificativa para a demora em responder os pedidos de utilização de créditos fiscais formulados pela recorrente, sendo possível entender que, se atendido o princípio da duração razoável do processo, à época dos fatos geradores o valor convalidado pelos Pareceres Finais nºs 1226/2022, 1261/2022, 1260/2022 constituía crédito fiscal passível de compensação com o imposto devido.

Sabe-se que o emprego da equidade como técnica de interpretação e integração da legislação tributária não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (art. 108, § 2º do CTN), contudo, a interpretação da legislação acerca das infrações deve ocorrer de modo mais favorável ao acusado quando há dúvida em relação à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (art. 112, II do CTN).

Neste sentido, entendo que cabe equiparar a recorrente à situação do contribuinte que formula consulta dentro do prazo para pagamento do crédito, hipótese excepcional de afastamento das penalidades e encargos cabíveis, nos termos do § 2º, do art. 161 do CTN.

Ora, se o contribuinte que apresenta consulta no prazo legal de pagamento pode ter afastada a penalidade e encargos na hipótese de resposta favorável, penso ser muito mais justificado o mesmo tratamento ao presente caso pois os pedidos de utilização do crédito da recorrente, posteriormente confirmados, foram protocolados muito antes da ocorrência do próprio fato gerador, ou seja, anos antes da existência de qualquer crédito com prazo para pagamento.

E há aqui uma inequívoca dúvida sobre a possibilidade de considerar que a recorrente cometeu a infração apontada na autuação quando se observa o montante de créditos acumulados que

solicitou autorização de uso antes da ocorrência do fato gerador, sem que se possa afirmar que tais pedidos tinham relação direta com a importação posteriormente efetivada.

Afinal, qual infração a recorrente teria ocorrido se os mencionados pareceres finais fossem emitidos dentro de um prazo razoável – ainda que de 360 dias? O princípio da boa-fé, do qual se extrai que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza, também se aplica à administração tributária.

Observe-se que o pedido de utilização do crédito acumulado não difere do pedido de restituição de imposto, considerando da mesma forma, nesta hipótese, é necessária autorização de uso, conforme inciso I do art. 75 do RPAF/BA.

Consequentemente, torna-se incoerente pretender que o pedido de restituição, sujeito a condição semelhante (autorização), admita escrituração do crédito após 90 (noventa) dias de inércia enquanto o pedido de utilização do crédito acumulado possa perdurar indefinidamente, impondo ao sujeito passivo o ônus de recolhimentos expressivos, como o perseguido nestes autos.

Por este motivo, dirijo do Ilmo. Cons. Relator e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar INSUBSISTENTE a autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0011/22-2**, lavrado contra **OXITENO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 16.651.947,81**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Evalda de Brito Gonçalves e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS