

PROCESSO - A. I. Nº 269277.0004/07-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0205-01/08
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 06/04/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0043-12/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica. Modificada a Decisão recorrida. Considerando, porém, a existência de equívoco na transposição de valor do demonstrativo de apuração para o auto de infração, o montante foi reduzido em relação ao período correspondente ao mês de abril de 2004. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Recurso de Ofício foi interposto pela Presidente do CONSEF, com fundamento no art. 169, § 2º do RPAF, por entender que o julgamento levado a efeito pela Primeira Instância administrativa é manifestamente contrário à legislação tributária, notadamente o art. 97, I, “b” do RICMS e por considerar que a penalidade aplicada, com base em retroatividade mais benéfica ao contribuinte, não se coaduna com o caso vertente.

O Agente fiscal lavrou o presente lançamento de ofício por constatar que a empresa autuado havia utilizado crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.

A 1ª JJF ao analisar a impugnação interposta pelo sujeito passivo, reduziu o valor do montante do débito por considerar que houve um equívoco na transposição do valor para o Auto de Infração, referente ao mês de abril de 2004, quando foi lançado o valor equivalente ao mês seguinte, representando uma diferença cobrada a maior no importe de R\$ 42,38, e converteu a aplicação da multa por descumprimento de obrigação principal, por uma de descumprimento de obrigação acessória sobre o valor do crédito lançado, tendo em vista a modificação do inciso VII, alínea “a” do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, introduzida pela Lei nº 10.847/07, em face da retroatividade benéfica da lei.

Vejamos, na íntegra, o trecho do acórdão que é objeto do presente Recurso de Ofício:

“...Tratando estritamente a respeito do mérito, realço que o método de apuração do crédito fiscal da forma como realizada pelo sujeito passivo também contraria o disposto no art. 97, inciso I, alínea “b” do RICMS/97, que assim determina:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

I - para integração, consumo ou emprego na comercialização, in extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrerá o produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:

Created with

 nitroPDF® professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

...

b) forem tributadas com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução;”

Esclareço que tendo em vista que na peça defensiva o autuado argüiu que não compreendera a infração que lhe fora atribuída, assim como a planilha elaborada pela fiscalização, afirmando, inclusive, que o entendimento do autuante não encontrava amparo nas normas tidas como infringidas, o processo foi convertido em diligência, para que fossem oferecidos os esclarecimentos concernentes ao procedimento adotado na indicação dos valores existentes na planilha elaborada pelo autuante, a fim de preservar os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Observo que ao atender à diligência, o autuante esclareceu que o impugnante opera exclusivamente com revenda de GLP, produto este sujeito à antecipação tributária, sendo tributado, ademais, com redução da base de cálculo no percentual de 29,4117%, resultando na alíquota de 12%. Concluiu que a autuação decorreu do fato de o contribuinte ter utilizado integralmente o crédito referente às aquisições destinadas ao seu ativo immobilizado, sem observar a citada redução da base de cálculo. Ao se o manifestar a respeito desses esclarecimentos, o impugnante se limitou a repetir as alegações já trazidas em sua peça de defesa.

Pelo que consta nos demonstrativos às fls. 11/12, o autuante deu estrito cumprimento ao dispositivo regulamentar acima transscrito (art. 97, inciso I, alínea “b”), tendo apontado, de forma detalhada, os valores dos créditos totais lançados a cada mês, em relação aos quais aplicou o percentual de redução da base de cálculo cabível, obtendo os valores consignados de forma indevida em cada período de apuração, que resultaram nos valores lançados no Auto de Infração. Ressalvo, entretanto, que no caso do mês de abril de 2004 ocorreu um equívoco na transposição do valor apurado no demonstrativo de fl. 11 para o campo próprio do Auto de Infração, quando foi lançado o valor equivalente ao mês seguinte, representando uma diferença cobrada a maior no importe de R\$ 42,38. Desta forma, deve ser considerado para o mês em referência a base de cálculo correspondente ao valor de R\$ 458,81.

Considerando, por outro lado, que a infração apurada se referiu ao lançamento no livro Registro de Apuração Especial do crédito fiscal em valor superior ao permitido, restando comprovado que o contribuinte não se utilizara de tais créditos e tendo em vista a retroatividade benéfica da Lei, no caso específico da Lei nº. 7.014/96, cujo art. 42, inciso VII, alínea “a” foi alterado pela Lei nº. 10.847 de 27/11/2007, tendo a sua nova redação estabelecido a aplicação da multa de “60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, quando da utilização indevida de crédito fiscal”, a imputação fica mantida de forma parcial, convertendo a exigência do imposto na aplicação da multa de 60% sobre os valores do crédito fiscal lançados de forma indevida...”

Posto o processo em pauta de julgamento, os julgadores da 2ª CJF resolveram convertê-lo em diligência à ASTEC deste CONSEF, a fim de que fosse verificado se o autuado efetivamente utilizou os créditos fiscais indevidamente escriturados no seu livro especial. Foi, ainda, determinada a intimação do sujeito passivo e do autuante sobre o resultado da diligência.

Após realizar a diligência acima descrita, o fiscal revisor emitiu Parecer às fls. 210/211, concluindo no sentido de “que não houve aproveitamento do crédito do ICMS dos valores lançados no Livro Registro de Apuração do ICMS Especial na apuração normal do ICMS.”

Intimados o autuante e o autuado sobre o resultado da diligência, ambos mantiveram-se silentes.

Em sessão de julgamento o ilustre conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira se considerou impedido de participar do julgamento, uma vez que foi o mesmo que sugeriu a interposição do Recurso de Ofício, o que foi acatado pela presidente. Diante do referido impedimento foi convocada a conselheira suplente Maria Auxiliadora Gomes Ruiz para compor a mesa de julgamento

VOTO VENCIDO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 26.07.2007, para exigir imposto no valor de R\$ 17.094,03, acrescidos das multas legais, sob a acusação de ter o Autuado utilizado crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo immobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.

O Recurso de Ofício em análise foi interposto como forma de 1 pelos julgadores de primeira instância, uma vez que a Ilustre Presi

que a Decisão proferida pelos julgadores *a quo* configurou Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, notadamente o art. 97, I, “b” do RICMS, que no caso *sub examine* não poderia ter alterado a penalidade aplicada com base no princípio constitucional da retroatividade benéfica da lei.

Compulsando os autos, mais precisamente o resultado da diligência realizada em Segunda Instância, entendo que Decisão proferida em Primeira Instância administrativa encontra-se correta, vejamos:

“Considerando, por outro lado, que a infração apurada se referiu ao lançamento do livro registro de Apuração Especial do crédito fiscal em valor superior ao permitido, restando comprovado que o contribuinte não se utilizara de tais créditos e tendo em vistas a retroatividade benéfica da Lei, no caso específico da Lei nº. 7.014/96, cujo art. 42, inciso VII, alínea “a” foi alterado pela Lei nº. 10.847 de 27/11/2007, tendo a sua nova redação estabelecido a aplicação da multa de “60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, quando da utilização indevida de crédito fiscal”, a imputação fica mantida de forma parcial, convertendo a exigência do imposto na aplicação da multa de 60% sobre os valores do crédito fiscal lançados de forma indevida...”

Desta forma, o entendimento externado pelos Julgadores da 1ª JJF, de que, como o Autuado não utilizou o crédito de ICMS escriturado indevidamente não poderia, desta forma, se exigir a diferença do imposto escriturado indevidamente, encontra-se correta, ainda mais após a confirmação da diligência de que os referidos créditos escriturados equivocadamente pelo Autuado não haviam sido por ele utilizados. Assim, a conversão da exigência do imposto pela multa por descumprimento de obrigação acessória encontra-se correta.

Quanto ao erro material, ajustado pela JJF, referente à transposição do valor apurado no demonstrativo de fl. 11, para o campo próprio do Auto de Infração no mês de abril de 2004, acompanho o entendimento proferido em primeira instância para que seja considerado para o mês de abril de 2004 a base de cálculo correspondente ao valor de R\$ 458,81.

Diante tudo exposto, voto no sentido de NÃO DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

VOTO VENCEDOR

Com todo respeito que tenho ao nobre Conselheiro, discordo da sua decisão à respeito da matéria ora em discussão, quando se alinha à Decisão prolatada pela 1º JJF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS por ter o contribuinte utilizado integralmente o crédito fiscal referente às aquisições destinadas ao seu ativo immobilizado, sem observar a redução da base de cálculo, a que tem direito, no percentual de 29,4117%, resultando na alíquota de 12%. Pelos demonstrativos às fls. 11/12, o fiscal autuante, obedecendo às determinações do art. 97, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA e de forma detalhada, apurou os valores dos créditos totais lançados a cada mês, em relação aos quais aplicou o percentual de redução da base de cálculo cabível, obtendo os valores consignados de forma indevida em cada período de apuração.

Estes créditos fiscais foram escriturados no livro Registro de Apuração Especial (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP) já que o contribuinte opera exclusivamente com a revenda de GLP, produto sujeito à antecipação tributária, portanto sendo vedada a sua utilização. Diante destes fatos e da retroatividade benéfica da Lei, no caso específico da Lei nº 7.014/96, cujo art. 42, inciso VII, alínea “a” foi alterado pela Lei nº 10.847 de 27/11/2007, a JJF decidiu pela desconstituição do imposto exigido e aplicou a multa de 60% sobre os valores do crédito fiscal lançados de forma indevida.

Esta decisão ensejou a interposição de Recurso de Ofício pela Presidente do Conselho de Fazenda Estadual, conforme disposições contidas no § 2º do art. 169, do RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99), por entender que a referida decisão contrariou a ~~legislação tributária vigente~~ notadamente o art. 97, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA. Afora que coadunava com a matéria do presente processo.

Este é, também, o meu entendimento e o cerne da minha discordância à decisão ora prolatada pelo nobre relator.

Embora o diligente fiscal, por provocação desta 2ª CJF, tenha informado de que até o presente momento a empresa não utilizou os créditos fiscais, créditos estes calculados de forma errônea, tal fato não descharacteriza o lançamento fiscal.

Para que haja a operacionalização do princípio da não-cumulatividade do ICMS (compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas) é necessário se fixar um ponto de partida o qual, entendo, é o do seu lançamento na escrita fiscal. E, tal entendimento tem base lógica, pois mesmo que por determinado período o contribuinte não possa utilizar determinados créditos fiscais (créditos de mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária – caso do autuado, ou mesmo com mercadorias cujas saídas são desoneradas por isenção, etc.) a que tem direito, pode ele, posteriormente, utilizá-los, compensando o que for devido com eles ou mesmo transferi-los a terceiros, já que haverá a sua acumulação. A própria legislação tributária em completa sintonia com o princípio da não-cumulatividade do tributo assim determina. Portanto, o simples fato do lançamento do crédito na escrita fiscal, mesmo sem a sua imediata utilização, já configura o início desta utilização, pois geradora, quando não de uma repercussão econômica imediata, mas, inequivocamente, de uma repercussão financeira mediata. Assim, entendo equivocada a afirmativa da JJF de que o contribuinte “*não se utilizara de tais créditos*”.

O fato destes créditos fiscais somente terem sido escriturados no Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP - livro Registro de Apuração Especial, como alega o defendant, não desnatura a tese ora exposta, pois eles estão lançados em controle fiscal que enseja a sua utilização.

Ressalto de que ao longo do tempo, este Colegiado prolatou diversas decisões sobre a matéria em questão. Algumas com tese contrária ao entendimento ora exposto, outras a ele se aliavam. Objetivando pacificar o entendimento, a discussão subiu à Câmara Superior desta Corte Administrativa, que aconteceu através do Acórdão CS Nº 0039-21/09 que sustentou a tese ora exposta. Para melhor compreensão, transcrevo parte do voto nesse Acórdão prolatado:

“(...).

Assim, quanto ao mérito do Recurso Extraordinário, também de logo podemos afirmar que comungamos do posicionamento da Procuradoria, expresso no presente Recurso, na medida em que a Decisão vergastada foi proferida em clara contrariedade à legislação posta, trazendo tese que nenhum amparo encontra nas normas que fundamentam o ICMS, desde sua base até a norma maior, a Carta Magna, e nem encontra guardada na jurisprudência majoritária deste Conselho de Fazenda, ..

E, de fato, é remansosa na jurisprudência e na doutrina que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural, ou seja, sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não-cumulatividade – mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com mercadorias sujeitas a pagamento antecipado por substituição tributária, realizando saída com fase de tributação já encerrada (caso do contribuinte autuado), ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou ainda porque em determinado mês os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte, e todas estas hipóteses, ocorrendo com frequência, importam em acumulação de crédito por parte do contribuinte, daí porque a própria legislação permite sua transferência a terceiros, procurando dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, sem necessariamente, como visto, haver a compensação com débito do próprio contribuinte.

Como bem frisado no Parecer da PGE/PROFIS acostado aos autos às fls. 634 e 635, da lavra do seu então Procurador Chefe, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo. e que se posicionava contrariamente ao Parecer da lavra de outra prc contribuinte lançar crédito indevidos em sua escrita, ainda que não co aguardasse eventual inércia da Administração Pública pelo período de 05 glosa, legitimando a utilização indevida desses créditos.

Ora, tal fato não somente permitiria um procedimento sem base legal alguma, como ainda se constituiria em um estímulo ao contribuinte de má-fé, que passaria a lançar créditos indevidos contando com uma possível inércia da Fiscalização e, após decorrido o prazo para que o Fisco pudesse efetuar a glosa dos mesmos, efetuaria a compensação sem qualquer impeditivo, já que o direito de compensar crédito fiscal já lançado não se sujeita à decadência.

E aqui vale repetir a afirmação da PGE/PROFIS em seu Recurso Extraordinário, que de uma forma muito feliz pontuou de forma inafastável que “o conceito juridizado de crédito fiscal não traz em seu bojo qualquer indicação da existência correlata de débito, sendo, portanto, absolutamente crível sua relevância e existência jurídica, sem a contraposição de uma “dívida escritural” e, portanto, pelo simples fato jurídico da escrituração nos livros fiscais”.

Registre-se, ainda, que o próprio autuado, na impossibilidade de compensar todo o crédito lançado em sua escrita, pleiteou, e teve negado, pedido de transferência deste crédito a terceiros, além do que na Decisão guerreada restou consignado que de fato todo o crédito lançado é de fato indevido, posto que apropriado em ofensa à regra do art. 356 do RICMS/97, que prescreve que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Devemos, ainda, ressaltar, que não há em absolutamente nenhum dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA e muito menos na própria Carta Magna, que ampare a tese exposta no voto do Relator do Acórdão guerreado de que “o tributo só se torna exigível se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal”. Daí porque correta a PGE/PROFIS ao fundamentar seu Recurso Extraordinário na contrariedade da Decisão à legislação posta – que expressamente apenas a conduta do contribuinte autuado com a multa estipulada no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por infração ao art. 97, inciso IV, “b” do RICMS/BA., na sua redação então vigente. (....)”.

E, é bom lembrar que na presente autuação foram glosados créditos fiscais que, em qualquer momento, não tinha o autuado direito, pois calculados e escriturados de forma equivocada, conforme já esclarecido.

Em visto de exposto, me alinho com a posição externada pela Sra. Presidente deste Colegiado de que a decisão de 1º Grau contrariou a legislação tributária vigente, notadamente o art. 97, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA. Por consequência, com a decisão prolatada pelo nobre relator.

E diante desta decisão, as determinações do art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847 de 27/11/2007 não podem, aqui, ser aplicadas, pois não houve tão-somente o descumprimento de uma obrigação acessória.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado para modificar a decisão da Junta de Julgamento Fiscal, prolatada através do Acórdão CJF nº 0205-01/08, restabelecendo a autuação e julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor original de R\$17.051,65, uma vez que ficou provado que o imposto referente ao mês de abril de 2004 foi transposto para o demonstrativo do Auto de Infração de maneira equivocada. No levantamento fiscal de fl. 11 consta que a diferença apurada neste mês foi de R\$458,81. No demonstrativo do Auto de Infração foi lançado R\$501,19. Desta forma, deve ser considerado para o mês em referência o valor de R\$ 458,81.

VOTO EM SEPARADO

Comungo do entendimento externado pelo Conselheiro Relator no seu voto de regência, acrescentando, apenas, alguns fundamentos em relação àquele *decisum*.

Inicialmente, impende salientar que o presente PAF foi convertido em diligência, a fim de que ficasse comprovada, ou não, a utilização indevida de crédito fiscal recorrido, tendo ficado comprovado que não ocorreu a “utilização”

Ora, não há que se falar, portanto, em “UTILIZAÇÃO” inde



nitroPDF professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

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

Além disso, é indiscutível que o tributo somente pode ser exigido se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se o mesmo for **efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito**.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269277.0004/07-6, lavrado contra **NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.051,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO/EM SEPARADO – Conselheiros(as): Márcio Medeiro Bastos e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO EM SEPARADO

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS