

A.I. N° - 130070.0020/12-2
AUTUADO - MONTE VERDE AGROPECUÁRIA, FERRAGENS E EQUIPAMENTOS LTDA.
AUTUANTE - ELOAN DA SILVA FERREIRA
ORIGEM - INFRAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 22 .10 .2012

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0244-01/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO. **b)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. O autuado não comprovou que a ilicitude apontada na autuação não implicou em descumprimento de obrigação principal, condição indispensável para afastar a exigência do imposto e aplicação exclusivamente da multa. Infrações subsistentes. Retificada, de ofício, a multa aplicada para a prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29.06.12, acusa os seguintes fatos:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação. Período maio/julho 2011, no valor de R\$ 17.443,44, com multa de 60%;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal. Período maio/julho 2011, no valor de R\$ 8.440,63, com multa de 60%;

O autuado apresentou defesa (fls. 44/48) e se define como pessoa jurídica que explora a atividade de revenda de ferragens e ferramentas, sujeitando-se à tributação do ICMS como contribuinte do regime normal, apurando o imposto na sistemática conta corrente.

Descreve o lançamento de ofício, seus fundamentos e diz que o mesmo é ilegal, dando azo a vultosos prejuízos. Com relação aos créditos fiscais lançados, afirma que não teve a intenção de lesar o Fisco, que o autuou sem verificar a fundo a utilização dos créditos. Diz que da singela leitura dos documentos que serviram para ilustrar a atividade fiscal, certo é que não teve nenhum benefício sobre os créditos apurados no Auto de Infração. Não havendo nenhuma prova que informe a efetiva utilização indevida de crédito.

Conclui que o contribuinte deve submeter-se às injunções tributárias somente nos termos da lei, em cuja esteira deve pautar-se a atividade vinculada fiscal. Pede a improcedência do lançamento, a produção dos meios de prova em direito admitidas, inclusive perícia ou revisão fiscal.

O Auditor presta Informação Fiscal, nos termos dos artigos 126 e 127 do RPAF BA, fls. 76/77, destacando que os procedimentos fiscais em comento tiveram início com a intimação datada de 11/04/2012, fls. 04, tendo em vista a Ordem de Serviço nº 509.936/12, expedida em face de o contribuinte indicar em sua Conta Corrente Fiscal saldo credor em diversos períodos, o que dá apoio à exigência, conforme demonstrado e extraído dos livros fiscais do contribuinte, cujas cópias estão acostadas ao Auto de Infração que, ora se discute.

Observa que, em nenhum momento, a manifestação defensiva contradiz a existência dos registros infrativos apontados, aduzindo apenas que não teve a intenção de lesar o Fisco ou benefício sobre os créditos apurados.

Assevera que, não obstante as alegações da defesa, a apuração do imposto pelo regime normal projeta um plexo de operações, onde, de um lado são cotejados os créditos do imposto pelas entradas e o respectivo débito pelas saídas, podendo resultar em saldos credores ou devedores e que, tais apurações são feitas mensalmente; o saldo credor de um período pode repercutir em um ou mais períodos seguintes. Diz que, no caso em tela, os demonstrativos de fls. 49 a 51, reportam-se a períodos estanques (maio/ julho de 2011), onde foram repercutidos os valores dos créditos tidos como indevidos.

Argui que os créditos indevidos foram inferiores aos saldos credores acumulados, nos meses aludidos, o que fez o autuado entender que os créditos, tidos como irregulares, não resultaram em benefício para o impugnante. Assegura, no entanto, que a defesa está completamente equivocada, exceto se tivesse anulado os respectivos créditos, no período ou nos subsequentes, o que não foi percebido no cotejo das apurações contidas nas DMA seguintes. Conclui que, se o saldo credor continua sendo apresentado mensalmente é porque nele estão contidos os créditos utilizados irregularmente. Opina pela manutenção do auto de infração.

É o relatório

VOTO VENCIDO

O Auto de Infração em tela exige ICMS total no valor de R\$ 25.884,07, acrescido da respectiva multa pecuniária, tendo em vista o cometimento das infrações descritas na inicial, consistentes na utilização indevida de créditos fiscais.

Cumpre, antes, examinar o pedido de perícia ou revisão fiscal como produção de provas, que fica, desde logo, indeferido, nos termos do art. 147, I, RPAF BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, uma vez que não percebo, nos presentes autos, tal necessidade; os elementos constantes no PAF são suficientes ao convencimento do relator. Observo, outrossim, que o Auto de Infração atende aos requisitos formais para a sua validade, conforme constantes no art. 39 do diploma retro referido.

No mérito, a alegação defensiva é que a escrituração dos créditos considerados indevidos não causou prejuízo ao fisco, uma vez que não houve, no período, imposto a ser recolhido e tendo em vista a existência de saldo credor.

À seu tempo, o Auditor Fiscal argui que a apuração do imposto pelo regime normal projeta um plexo de operações em que o saldo credor de um período pode repercutir nos seguintes; que não houve a anulação dos respectivos créditos e fundamenta a exigência no artigo 42, inciso VII da Lei 7.014/96, conforme consignado a seguir (redação da Lei 10.847/07, efeito a partir de 28.11.07):

“VII – 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;”*

Analisemos, pois, a lide.

A escrituração de saldo devedor e credor é uma técnica de tributação peculiar do ICMS e o princípio de não cumulatividade é que garante ao realizador da operação o direito de creditar-se de todo o montante de imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Significa que o princípio operacionaliza-se por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal para que no momento oportuno possa utilizar como moeda de pagamento. A escrituração do crédito fiscal tem a vocação de pagar no todo ou em parte o ICMS, no momento em que devido, quando restar configurada sua hipótese de incidência.

No presente caso, a infração imputada é de utilização indevida de crédito fiscal. Todavia, essa somente se caracteriza quando o contribuinte utilizar crédito fiscal lançado indevidamente para

abater o débito mensal de ICMS. O simples lançamento na escrita fiscal não pode, por si só, ser considerado infração, mas somente quando tal crédito seja efetivamente utilizado para reduzir o montante do imposto devido. Escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica completamente diversa, surgem também em momentos diversos. A escrituração isolada de créditos, no momento da entrada da mercadoria, não provoca qualquer efeito jurídico, cujos saldos estejam estacionados em conta gráfica; mas somente quando houver a compensação pelo confronto de débitos, no momento da saída de mercadoria do estabelecimento em operação de circulação. Somente nesse momento poder-se-ia afirmar que houve a utilização dos créditos e a partir de então, a verificação se indevida ou não.

Ocorrido o fato gerador nasce um vínculo patrimonial que onera o contribuinte, a obrigação tributária. Por mais complexo que seja o fato considerado pela lei tributária, somente se poderá falar em “fato gerador” no exato momento em que estiver completa a figura típica. Só então tal fato torna-se jurídico, fato imponible. Algumas hipóteses de incidência tributária preveem a ocorrência do fato imponible para determinado momento. São os casos do IR e do IPTU, o que torna mais fácil identificar o momento da consumação do fato qualificado pela lei.

O ICMS não é assim. Em cada momento em que ocorrer o fato típico dará nascimento a uma obrigação tributária. Sua hipótese de incidência consiste na prática de operação mercantil, que importa transmissão de titularidade de direitos de disposição sobre a mercadoria. Daí porque a simples saída, sem modificação de titularidade (circulação jurídica), não configura fato imponible; é assim, a saída, mero aspecto temporal da hipótese de incidência.

Dessa forma, a escrituração de créditos fiscais não atrai sobre si a incidência tributária por ser inócua juridicamente, no momento de sua ocorrência. Entender de forma contrária, sob o argumento de que o saldo credor de um período pode repercutir nos períodos seguintes, ou que com os créditos escriturados o contribuinte poderá, em momento posterior, utilizar livremente, pagar ICMS, transferir para outros contribuintes, escriturar outros créditos contando com eventual inércia da Administração Pública, entre outras possibilidades, seria subverter toda a estrutura jurídica, ao atribuir consequências fiscais a um ato ainda não efetivamente relevante na esfera do direito, considerado isoladamente.

No caso, se tais créditos foram identificados como indevidos, sem descumprimento da obrigação principal, o sujeito passivo deveria ser intimado para proceder aos estornos respectivos, como, aliás, manda a Lei 7.014/96, no seu artigo 42, que tipifica a aplicação de multas, no inciso VII, antes reproduzido. Considerando que, sem a ocorrência do fato imponible, inexistindo diferença que configure falta de pagamento do ICMS, não há falar em infração à obrigação tributária principal.

No entanto, cabível observar que o dispositivo em apreço prevê a multa pecuniária de 60% do valor do crédito fiscal, quando o fato *não tiver implicado descumprimento de obrigação principal* (pagamento do imposto), acrescentando que essa multa é aplicada *sem prejuízo da exigência do estorno*, significando que não se exigirá o “pagamento do imposto” (por falta de materialidade), mas apenas a multa de 60% do valor do respectivo crédito fiscal, já que não houve falta de pagamento do tributo, devendo, porém, proceder ao estorno (anulação) do crédito.

Corroborando tal pensamento, verifico que a partir da vigência da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, passou a ser acatada nesse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia a tese da “repercussão econômica” para caracterizar a exigência de imposto, quando do lançamento indevido de créditos fiscais ou antecipação de crédito fiscal e não simplesmente o seu lançamento na escrita do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

Em decorrência da alteração legal acima citada, a partir de 28/11/2007, cabível, na apuração da infração residual, quando haja falta de pagamento do imposto, sem dolo, incluindo a utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal, a aplicação da multa prevista no art. 42, II, “f”, da Lei 7.014/96, abaixo reproduzida:

“quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”

Valho-me, então da brilhante conclusão do Relator JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO, no acórdão JJF nº 0111-03/12, em decisão similar, para afirmar que a multa capitulada no inciso VII, “a” (caso em exame) e aquela disposta no inciso II, “f”, ambas alteradas pela Lei 10.847/07, devem ser cotejadas para melhor interpretação da matéria.

Ambas as multas dizem respeito a crédito fiscal indevido. Quando o crédito for *efetivamente utilizado*, implicando redução total ou parcial do valor a ser pago, implicando descumprimento de obrigação principal, *exige-se o imposto que deixou de ser pago, mais a multa de 60%*, com fundamento no inciso II, alínea “f”. Por outro lado, se o crédito for *escriturado*, mas *não foi utilizado efetivamente*, não tendo implicado redução total ou parcial do valor a ser pago, não importando descumprimento da obrigação principal (repercussão econômica), *aplica-se a multa de 60%*, estornando-se (cancelando-se) os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, “a”, já que esse dispositivo se refere à “exigência do estorno”, e não à “exigência do imposto”.

No presente Auto de Infração, a escrituração do crédito fiscal indevida não implicou efetiva utilização do crédito fiscal e o ato praticado pelo sujeito passivo atrai a incidência da multa de 60% sobre o valor do crédito, conforme a indicação do inciso VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Tal dispositivo prescreve que a multa deve ser aplicada “sem prejuízo da exigência do estorno”, motivo pelo que represento à autoridade fiscal competente para adotar as providências, nesse sentido. (conforme aplicado pelo próprio autuante).

Posto isso, o total da multa a ser exigida está conforme o quadro abaixo, no valor total de R\$ 15.260,44. Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Data	infração 01	infração 02
31/05/2011	5.562,81	1.817,00
30/06/2011	2.789,41	1.103,29
30/07/2011	1.843,85	2.144,09
totais	10.196,06	5.064,38

VOTO VENCEDOR

Respeitosamente, divirjo do voto do nobre Relator, haja vista que, na realidade, ainda prevalece a tese de se tratar o crédito fiscal de natureza escritural.

Verifica-se isso claramente quando ainda hoje a escrituração do crédito fiscal indevido implica na exigência de imposto mais multa ou apenas aplicação da multa, conforme o caso.

Ora, se não se considerasse a natureza escritural do crédito fiscal, obviamente, descaberia qualquer sanção, a exemplo, do Auto de Infração em exame.

É certo que, em face do advento da referida Lei nº 10.847, de 27/11/07 – que alterou a Lei nº 7.014/96 -, o legislador estabeleceu como condição para exigência do imposto mais a aplicação da multa de 60%, que tenha havido descumprimento de obrigação principal (art. 42, II, “f”).

Por outro lado, caso o crédito fiscal tenha sido escriturado indevidamente, porém, não tenha implicado em descumprimento de obrigação principal, determinou o legislador que deve ser aplicada exclusivamente multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal indevido (art. 42, VII, “a”).

Portanto, a condição *sine qua non* para aplicação de um ou outro dos dispositivos legais acima aduzidos, depende exclusivamente da comprovação de que a **utilização indevida do crédito fiscal**

resultou em descumprimento de obrigação principal, isto é, em falta de recolhimento do imposto ou não.

Certamente, por se tratar de registro feito pelo próprio contribuinte cabe a este o ônus de provar que o crédito fiscal utilizado indevidamente não implicou em falta de recolhimento de imposto, inclusive, se for o caso, com a reconstituição de sua conta corrente fiscal.

No presente caso, o autuado não trouxe a indispensável comprovação de que a ilicitude apontada no Auto de Infração não implicou em descumprimento de obrigação principal. Em verdade, consoante comprovado pelo autuante, ainda manteve o crédito fiscal indevido nos períodos subsequentes, portanto, constando ainda os créditos utilizados irregularmente.

Diante do exposto, considero a infração integralmente subsistente.

Entretanto, em razão do acima exposto, retifico de ofício a multa de 60% indicada no Auto de Infração, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, para a multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” do mesmo Diploma legal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **130070.0020/12-2**, lavrado contra **MONTE VERDE AGROPECUÁRIA, FERRAGENS E EQUIPAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.884,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2012

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR/VOTO VENCEDOR