

PROCESSO - A. I. Nº 281077.0002/11-0
RECORRENTE - TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0328-02/11
ORIGEM - INFAS SANTO AMARO
INTERNET - 21.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0395-13/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES OCORRIDAS COM UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO DO IMPOSTO, SEM OBSERVÂNCIA DO ESTORNO PROPORCIONAL RELATIVO ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO TRIBUTADAS. Comprovada nos autos a apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS. Nessa situação, de acordo com o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente até 27/11/07, deve ser exigido do sujeito passivo o imposto correspondente ao crédito fiscal indevido, acrescido da multa de 60% prevista nesse citado dispositivo legal, sem prejuízo do correspondente estorno. Com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, na hipótese de a escrituração do crédito fiscal indevido implicar descumprimento de obrigação principal, deve ser exigido o imposto que deixou de ser pago, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96; quando o crédito fiscal indevido for escriturado, sem que esse fato tenha implicado redução do imposto devido, aplica-se a multa de 60%, sem prejuízo do correspondente estorno. Infração subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIA IRREGULAR. MULTA. Com a exigência de imposto na Infração 1, os créditos fiscais transferidos irregularmente tiveram a situação regularizada e, portanto, a Infração 2 não subsiste. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhidas as arguições de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (2ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 3.865.185,46, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 1 – “*Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos*”. Fato verificado nos meses de janeiro de 2007 a agosto de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$3.205.995,46, mais multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que os créditos indevidos se referem a aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, que não foram utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, já que não foram realizadas prestações subsequentes tributadas pelo imposto.

Infração 2 – “*Transferiu irregularmente crédito fiscal de ICMS a outro estabelecimento.*” Fato ocorrido nos meses de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, tendo sido indicada a multa no total de R\$659.190,00, equivalente a 60% do valor do crédito fiscal transferido, prevista no art. 42, VII, “c”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa, a informação fiscal foi prestada e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado Procedente.

Ao prolatar o seu voto, o ilustre relator da Decisão recorrida, inicialmente, explicou que não cabia a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da limitação ao uso de crédito fiscal de ICMS. Em seguida, afirmou que não havia razão para a nulidade do lançamento, pois nos autos *não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.*

No mérito, a lide foi decidida, em síntese, da seguinte forma:

No mérito, observo que o sujeito passivo deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo às prestações não tributadas, nos meses de janeiro/2007 a agosto de 2008.

Analizando os elementos acostados aos autos constatei que o contribuinte se apropriou dos valores de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, que não foram utilizados na prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestadual, ou seja, não realizou prestação subsequentes tributadas pelo ICMS, sem ter realizado o estorno do crédito fiscal indevido.

Trata-se de matéria que já foi objeto de Auto de Infração lavrado anteriormente contra o mesmo sujeito passivo, o qual foi julgado procedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal mediante Acórdão JJF Nº 0141-01/09.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ao analisar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, mediante Acórdão Nº 0133-12/10, manteve o julgamento procedente sob o entendimento de que:

“VOTO

...
Ingressando na seara de análise do meritum causae da infração 1, entendo que agiu com acerto o julgador de primo grau.

Ora, os dados referidos nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, denotam que, no período anterior a agosto de 2004, o contribuinte não fazia jus a nenhum valor como crédito fiscal de ICMS, visto que não efetuou prestações de serviços tributadas por esse imposto, o que seria imprescindível ao uso do pretendido crédito, à luz do que preceitua o art. 93, § 1º, inciso II, do RICMS/97.

...
Destarte, em face de tudo quanto acima exposto e com espeque no Parecer exarado pela PGE/PROFIS, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado.”

Acolho integralmente o resultado do voto acima transscrito, uma vez que restou comprovado nos autos o sujeito passivo não fazia jus a nenhum valor como crédito fiscal de ICMS, visto que, no período objeto da infração, não realizou nenhuma prestação de serviços tributadas por esse imposto, o que seria imprescindível ao uso do pretendido crédito, à luz do que preceitua o art. 93, § 1º, inciso II, do RICMS/97.

[...]
Apesar de o contribuinte alegar que somente escriturando os créditos indevidos, entendo que o mesmo foi efetivamente utilizado, não para abater do imposto a recolher nos períodos passados, mas para tornar útil, aproveitar, fazer uso na contagem do prazo de decadência previsto para que ocorra a homologação dos valores declarados pelo sujeito passivo. Decorrido o prazo de cinco anos, o fisco não mais poderá fiscalizar os lançamentos dos créditos fiscais para verificar sua procedência ou improcedência, ocorrendo a homologação tácita, inclusive, dos créditos indevidos existentes. Portanto, um pedido de liberação de crédito por parte do contribuinte seria aceito, fato que não podemos deixar acontecer, pois trata-se de créditos indevidos.

Logo, entendo que a infração 01 restou caracterizada.

Na infração 02 é imputado ao sujeito passivo ter transferido irregularmente crédito fiscal de ICMS a outro estabelecimento, tendo aplicado a multa de 60% sobre os valores transferidos irregularmente, conforme demonstrativo às folhas 13 a 15 dos autos.

[...]

Entretanto, atendendo ao determinado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, mediante Acórdão CJF Nº 0210-12/10, que recomendou a realização de ação fiscal, no estabelecimento que efetuou a transferências (estabelecimento ora autuado), a fim de aferir a regularidade dos créditos fiscais transferidos, restou comprovado, quando da análise da infração 01, que o sujeito passivo não fazia jus a nenhum valor como crédito fiscal de ICMS, visto que, no período objeto da infração, não realizou nenhuma prestação de serviços tributadas por esse imposto, o que seria imprescindível ao uso do pretendido crédito, à luz do que preceitua o art. 93, § 1º, inciso II, do RICMS/97. Nesta situação, sem sobra de dúvida, a transferência ocorreu de forma irregular, uma vez que não existia crédito fiscal, sendo correto o procedimento da fiscalização, em aplicar apenas a multa, prevista no artigo 42, VIII, “c”, pois o valor do imposto foi debitado no livro Registros de Apuração do ICMS, conforme cópia acostadas às folhas 17 a 93 dos autos.

Assim, a infração 02 restou caracterizada.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o contribuinte apresenta os Recursos Voluntários de fls. 525 a 550 (protocolado no SIPRO sob o número 350736/2011-8, em 29/12/11), 573 a 598 (SIPRO nº 002002/2012-1, em 04/01/12) e 615 a 637 (SIPRO nº 017613/2012-0, em 31/01/12). Tendo em vista a existência de três Recursos Voluntários, o recorrente foi convidado a informar qual dos três deveria ser considerado como válido.

Em pronunciamento às fls. 668 e 669, o recorrente explicou que os três Recursos Voluntários apresentados são tempestivos e idênticos em suas teses e documentos anexados. Afirmou que era o terceiro Recurso Voluntário (SIPRO 017613/2012-0, datado de 31/01/2012) que deveria ser objeto do processo administrativo fiscal referente ao Auto de Infração em epígrafe.

No Recurso Voluntário de fls. 615 a 637 (SIPRO nº 017613/2012-0, em 31/01/2012), o recorrente suscita, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por vício formal, sob o argumento de que não há indicação de quais os dispositivos de lei ordinária foram infringidos, cerceando, assim, o seu direito de defesa. Frisa que para atender o princípio da legalidade, a tipificação deve ser de dispositivo de lei ordinária, não bastando a citação de artigo do Regulamento de ICMS, já que este, por si só, não é capaz de obrigar o contribuinte a arcar com o ônus das alegadas infrações. Suscita a nulidade do Auto de Infração por considerar que o lançamento foi realizado ao arreio da lei, já que não há descrição do contexto que ensejou a exigência fiscal referente à Infração 2. Diz que a autuante se limita a informar uma transgressão ao disposto no art. 98 do RICMS-BA/97, sendo que o art. 114-A autoriza a transferência de créditos entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Frisa que a carência da descrição fática e a insuficiência na indicação dos pressupostos de direito cerceiam o seu direito de defesa e inviabilizam a Infração 2. Cita doutrina.

Argui a ausência da indicação dos pressupostos de direito que fundamentam a Infração 1, pois a necessidade de realização do estorno de crédito fiscal não encontra amparo em qualquer dos dispositivos elencados no Auto de Infração. Assevera que a autuante enquadrou a irregularidade nos artigos 91, 92 e 93, combinados com os artigos 1º e 2º, VI, do RICMS-BA/97, porém nenhuma dessas disposições lhe impõe o dever de estornar créditos fiscais como preconiza a fiscalização. Diz que os artigos utilizados pela autuante não possuem nenhuma relação com o contexto fático em análise: em primeiro lugar, porque nenhum dos artigos impõe o estorno dos créditos fiscais; em segundo lugar, mesmo que houvesse previsão nesse sentido, a situação fática não autoriza a cominação da norma, já que não há no RICMS-BA/97 a obrigação de estornar créditos nos casos em que inexistam saídas.

Discorre sobre o princípio constitucional da não cumulatividade e, em seguida, explica que conforme se infere do artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, o direito ao crédito de ICMS surge com a simples cobrança deste imposto, quando da entrada de mercadorias e serviços. Em momento algum, salvo o disposto no artigo 155, §2º, II, são admitidos os casos em que o exercício do direito de abatimento pode ser limitado.

Diz que a fiscalização está lhe impondo uma restrição do direito ao crédito de ICMS sem sentido, pois a ausência de operações tributáveis pelo ICMS não decorreu de situações em que a apropriação do crédito era vedada, mas do fato de não ter ocorrido saídas. Diz ser insubstancial a exigência fiscal, pois não é legítima a limitação do direito de escriturar os créditos acumulados.

Destaca que o RICMS-BA/97, em seu artigo 100, estabelece as situações em que o estorno ou anulação do crédito deve ser promovido, sendo que a hipótese em análise não se subsume a qualquer das situações descritas nesse citado dispositivo. Aduz que a restrição ao creditamento do ICMS incidente nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, cujas operações de saídas ainda não tenham se realizado, afronta o princípio da não cumulatividade.

Sustenta que não houve utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, pois a própria autuante afirma que a escrituração dos créditos fiscais “não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS”. Enfatiza que o crédito em questão não foi usado para abatimento com débito da empresa e nem foi transferido para outro estabelecimento.

Afirma que considerar a escrituração de crédito fiscal como sendo a sua utilização é um absurdo e que não pode ser sancionado em virtude da possibilidade da ocorrência de uma lesão aos cofres públicos. Reitera que, no caso concreto, não ocorreu o transcurso de cinco anos citado na Decisão recorrida e nem a utilização do crédito para abatimento de débito ou outra finalidade.

Diz que nos termos do art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, a multa deve corresponder a 60% do valor do crédito fiscal quando ocorrer utilização indevida. Ressalta que, no caso em análise, o valor cobrado contraria esse dispositivo legal, já que na planilha “Demonstrativo de Débito” a autuante, além de aplicar multa de 60%, exige o valor do crédito fiscal. Diz que não faz sentido a exigência do valor dos créditos, já que a sua mera escrituração não gerou prejuízo, conforme assinalou a autuante. Afirma que o RICMS-BA/97, ao tratar dos créditos fiscais, não autoriza a cobrança dos créditos utilizados irregularmente pelo contribuinte, mas sim o estorno ou anulação e a cobrança de multa equivalente a 60% do valor dos créditos.

Ao finalizar, requer que o Auto de Infração seja julgado insubstancial. Subsidiariamente pede que seja mantida apenas a exigência do estorno do crédito. Solicita que caso sejam ultrapassados esses pedidos, que o Auto de Infração venha a ser anulado parcialmente, para nele constar apenas a multa equivalente a 60% do crédito fiscal.

Ao exarar o Parecer de fl. 677, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a Junta de Julgamento Fiscal afastou, de forma correta, as alegações de nulidade, já que as infrações estão perfeitamente identificadas e correlacionadas a dispositivos legais e regulamentares. Diz que a utilização indevida de crédito fiscal restou claramente verificada, bem como a transferência irregular de crédito fiscal para filial, não tendo sido apresentado argumento ou prova capaz de alterar a Decisão recorrida. Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que não havia indicação de quais dispositivos de lei ordinária foram infringidos. Disse que a tipificação não deveria ter sido efetuada com base em Regulamento, mas sim em lei ordinária.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois a indicação de dispositivo regulamentar no enquadramento de infração equivale à menção de lei que lhe seja correspondente, nos termos do artigo 19 do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), já transscrito no voto proferido em primeira instância.

Referindo-se à Infração 2, o recorrente arguiu a nulidade do lançamento, por considerar que a infração não foi identificada de forma detalhada, cerceando o seu direito de defesa. Frisou que foi acusado de ter transgredido o disposto no art. 98 do RICMS-BA/97, porém o art. 114-A autorizava a transferência de crédito fiscal entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Ultrapasso essa preliminar, uma vez que a infração foi descrita de forma clara e precisa e, além disso, está acompanhada de demonstrativo e de documentos que permitem o entendimento da acusação e o exercício do direito de defesa. Efetivamente, o art. 114-A do RICMS-BA/97 autoriza a compensação de saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, porém, no caso em comento, a autuante considerou que não havia saldos credores a transferir e, portanto, os valores foram indevidamente transferidos.

Também foi arguida a nulidade do lançamento sob o argumento de que, na Infração 1, não há indicação dos pressupostos de direito que fundamentam essa exigência fiscal. Ressalta que os dispositivos indicados pela autuante não impõe o dever de estornar crédito fiscal.

Afasto essa preliminar, tendo em vista que a descrição da infração imputada ao recorrente é clara e precisa e, além disso, foram elaborados demonstrativos – dos quais o recorrente recebeu cópia – que auxiliam o entendimento da irregularidade apurada e dos valores lançados. Dessa forma, o recorrente tinha todos os elementos necessários para entender a acusação que lhe foi imputada e exercer plenamente o seu direito de defesa. Um eventual equívoco no enquadramento de infração não constitui motivo para a decretação de nulidade, desde que a descrição dos fatos deixe evidente o correto enquadramento, como ocorreu no caso em apreço.

No que tange à alegada inconstitucionalidade da limitação do direito à utilização de crédito fiscal, saliento que, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo a apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

O recorrente sustenta que a exigência do estorno de crédito não se subsume em nenhuma das hipóteses relacionadas no art. 100 do RICMS-BA/97.

Essa tese não merece acolhimento, pois o inciso I do artigo 100 do RICMS-BA/97 prevê que o contribuinte deverá estornar ou anular o crédito fiscal referente a aquisições de mercadorias quando essas mercadorias *“forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço”*. Essa hipótese de estorno se subsume ao caso em análise, uma vez que as prestações de serviços efetuadas pelo recorrente não foram tributadas pelo ICMS.

Por seu turno, o §1º, II, do art. 93 do RICMS-BA/97, prevê que *a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, inclusive os serviços tomados, condiciona-se a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto [...]*.

Considerando que no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008 as prestações de serviço de transporte efetuadas pelo recorrente não foram tributadas pelo ICMS, os créditos fiscais lançados em sua escrita fiscal foram indevidos. Nessa situação, por força do disposto no art. 100, I, do RICMS-BA/97, o recorrente estava obrigado a estornar os referidos créditos fiscais.

A apropriação indevida dos créditos fiscais restou, portanto, caracterizada. Porém, divergindo do entendimento da autuante, o fato descrito na Infração 2 e as fotocópias dos livros fiscais acostadas ao processo comprovam que uma parte dos créditos fiscais de que trata a Infração 1 foi utilizada para fins de transferência para estabelecimento localizado neste Estado e integrante do mesmo grupo empresarial.

Por ter utilizado créditos fiscais indevidos, o recorrente ficou sujeito ao previsto no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, observando a redação vigente à época dos fatos.

Até 27/11/07, a pena a ser aplicada na hipótese de falta de estorno de crédito fiscal estava prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, cuja redação era a seguinte:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;

Assim, até 27/11/07, lançava-se o valor correspondente ao crédito fiscal utilizado indevidamente, acrescido da multa equivalente a 60% desse valor, sem prejuízo da exigência do estorno. A legislação até então vigente não atrelava a utilização indevida do crédito fiscal a um eventual descumprimento de obrigação principal, bastava ocorrer a escrituração do crédito fiscal para que justificasse a exigência do imposto e da multa correspondente. Essa linha de entendimento foi seguida pela fiscalização, bem como por este Conselho de Fazenda nas lides que envolveram utilização indevida de crédito fiscal.

No entanto, com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, a legislação tributária referente à utilização indevida de crédito fiscal foi modificada, passando a exigir da autoridade administrativa encarregada da sua aplicação uma análise conjunta do disposto nos incisos II, “f”, e VII, “b”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para que se chegasse à multa e ao valor a ser lançados. Para um melhor entendimento, transcrevo a seguir o disposto no art. 42, II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente a partir de 28/11/07:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

f) 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; (grifo nosso)

[...]

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;

No caso em análise, observa-se que os fatos relacionados na Infração 1 são referentes ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008. Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos de janeiro a 27 de novembro de 2007, a legislação então vigente previa a exigência do imposto mais multa de 60%. Já para os fatos ocorridos a partir de 28 de novembro de 2007 a legislação vigente passou a prever apenas multa equivalente a 60% do crédito fiscal que deixou de ser estornado, não havendo respaldo legal para se exigir, concomitantemente, imposto e multa.

Assim, a Infração 1 subsiste parcialmente no valor de R\$ 2.657.297,02, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

Data Ocorr.	Base Cálc.	Alíq.	Multa	Valor
31/01/2007	860.773,04	25%	60%	215.193,26
28/02/2007	768.401,28	25%	60%	192.100,32
31/03/2007	1.028.226,96	25%	60%	257.056,74
30/04/2007	603.249,16	25%	60%	150.812,29
31/05/2007	628.511,84	25%	60%	157.127,96
30/06/2007	481.568,48	25%	60%	120.392,12
31/07/2007	533.068,68	25%	60%	133.267,17
31/08/2007	648.287,88	25%	60%	162.071,97
30/09/2007	568.374,16	25%	60%	142.093,54
31/10/2007	641.138,64	25%	60%	160.284,66
30/11/2007	575.397,04	25%	60%	143.849,26
31/12/2007	144.378,81	--	--	86.627,29
31/01/2008	132.794,96	--	--	79.676,98
28/02/2008	127.412,03	--	--	76.447,22
31/03/2008	167.897,31	--	--	100.738,39
30/04/2008	140.334,85	--	--	84.200,91
31/05/2008	166.709,56	--	--	100.025,74
30/06/2008	178.194,89	--	--	106.916,93
31/07/2008	149.183,11	--	--	89.509,87
31/08/2008	164.840,66	--	--	98.904,40
Valor Remanescente da Infração 1				2.657.297,02

A Infração 2 trata de transferência irregular de créditos fiscais de ICMS, os quais foram originados do creditamento indevido de que cuida a Infração 1. Como os créditos fiscais listados

na Infração 1 eram indevidos, a transferência dos créditos relacionados na Infração 2 foi considerada irregular pela fiscalização.

Todavia, observa-se que na Infração 1 subsiste a exigência de imposto no total de R\$ 1.834.249,29, referente ao período de janeiro a novembro de 2007, conforme o demonstrativo acima. Por sua vez, os créditos fiscais transferidos irregularmente na Infração 2 totalizam R\$1.098.650,00.

Com o lançamento de ofício do imposto que está sendo exigido na Infração 1, os créditos fiscais que tinham sido escriturados indevidamente ficaram com a sua situação regularizada e, portanto, a Infração 2 não subsiste, haja vista que a transferência de créditos tida como irregular (Infração 2) foi suportada pelo valor legitimado na Infração 1.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar a Infração 1 PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 2.657.297,02, e a Infração 2 IMPROCEDENTE.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1)

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo Ilustre Relator, divirjo do entendimento quanto à infração 01, pois, entendo que não é cabível a exigência de imposto se a utilização indevida do crédito do ICMS não acarretou recolhimento a menor do imposto.

É pacífica a jurisprudência do STF de que os créditos de ICMS têm natureza meramente escritural:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES DAS TURMAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. A incidência de correção monetária sobre o crédito foi objeto de apreciação anterior deste Supremo Tribunal, concluindo-se no sentido de que, em se tratando de irregular lançamento de crédito em decorrência do recolhimento do ICMS, não há incidência de correção no momento da compensação com o tributo devido. 2. Essas operações de creditamento têm natureza meramente contábil: são os chamados créditos escriturais. Aplica-se a eles técnica de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos, para fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

(RE 386475, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/10/2006, DJe-042 DIVULG 21-06-2007 PUBLIC 22-06-2007 DJ 22-06-2007 PP-00017 EMENT VOL-02281-04 PP-00790 LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 171-184)

Sendo escritural a natureza dos créditos do ICMS, há de se observar que a efetiva utilização do crédito somente se verifica quando tal crédito é realmente compensado com débitos de ICMS. Por exemplo, o contribuinte pode escriturar o crédito e nunca utilizá-lo efetivamente, se mantiver saldo credor e não tiver débito de ICMS para compensar com o referido crédito.

Destarte, diante de uma indevida escrituração de crédito de ICMS por parte de um contribuinte, o Fisco deverá sempre buscar identificar se houve utilização efetiva ou não deste crédito indevido, pois, acaso tenha havido utilização efetiva, ou seja, acaso este crédito tenha sido compensado com débito de ICMS e tenha acarretado recolhimento a menor do imposto, este imposto que deixou de ser recolhido aos cofres públicos deverá ser exigido do contribuinte. Por outro lado, acaso o crédito escriturado indevidamente não tenha sido alvo de compensação, não há que se falar em falta de recolhimento de imposto, sendo exigível do contribuinte mera multa formal acompanhada do estorno do crédito escriturado e não utilizado.

No caso em apreço, resta incontroverso que o crédito escriturado não foi efetivamente utilizado, logo, somente é cabível a aplicação da multa e da exigência do estorno do crédito, não sendo possível exigência de imposto.

Nada obstante isso, o Ilustre Relator entendeu por aplicar esta conclusão apenas para os fatos geradores ocorridos a partir do mês de dezembro de 2007, pois, em sua opinião, antes disso a legislação não permitiria a exigência exclusiva de multa, a qual somente teria sido possibilitada com o advento da Lei 10.847, de 27/11/07, que alterou a redação do art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.

Vejamos a redação atual da multa prevista no inciso VII, “a”, e a redação original que vigeu até 27/11/2007:

Redação atual:

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;

Redação original (efeitos até 27/11/2007):

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;

Note-se que a redação anterior previa a aplicação da multa “sem prejuízo da exigência do estorno” do crédito indevido. Ora, na legislação revogada não havia a expressa determinação de que deveria ser exigido o imposto. Além disso, se a lei anterior quisesse estipular a exigência do imposto, não teria previsto a exigência do estorno, ora, não se pode exigir a o estorno do crédito indevido e, além disso, exigir cumulativamente o recolhimento do imposto referente ao crédito indevido. Tal conduta representaria *bis in idem*, pois, no momento em que o contribuinte paga o imposto o crédito deixa de ser indevido, não deve ser escriturado.

Assim, entendo que, de fato, a Lei 10.847, de 27/11/07 não modificou a norma do art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96. A novel legislação, ao acrescentar o aposto “que não importe em descumprimento de obrigação principal”, simplesmente buscou excluir por completo uma interpretação da norma que já não era correta desde a redação original do dispositivo legal.

Face ao exposto, entendo que, mesmo antes do advento da Lei 10.847, de 27/11/07, somente é possível a exigência de imposto para os casos de efetiva utilização indevida de crédito de ICMS, assim entendida quando há a compensação do crédito indevido com algum débito de imposto.

Destarte, divirjo do entendimento do Ilustre Relator para aplicar apenas multa formal pela escrituração indevida de crédito de ICMS. Concluindo pelo valor remanescente de R\$ 1.923.597,28 da infração 01, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr.	Base Cálc.	Multa	Valor
31/01/2007	215.193,26	60%	129.115,96
28/02/2007	192.100,32	60%	115.260,19
31/03/2007	257.056,74	60%	154.234,04
30/04/2007	150.812,29	60%	90.487,37
31/05/2007	157.127,96	60%	94.276,78
30/06/2007	120.392,12	60%	72.235,27
31/07/2007	133.267,17	60%	79.960,30
31/08/2007	162.071,97	60%	97.243,18
30/09/2007	142.093,54	60%	85.256,12
31/10/2007	160.284,66	60%	96.170,80
30/11/2007	143.849,26	60%	86.309,56
31/12/2007	144.378,81	60%	86.627,29
31/01/2008	132.794,96	60%	79.676,98
28/02/2008	127.412,03	60%	76.447,22
31/03/2008	167.897,31	60%	100.738,39
30/04/2008	140.334,85	60%	84.200,91
31/05/2008	166.709,56	60%	100.025,74
30/06/2008	178.194,89	60%	106.916,93
31/07/2008	149.183,11	60%	89.509,87
31/08/2008	164.840,66	60%	98.904,40
Valor remanescente da Infração 01			1.923.597,28

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281077.0002/11-0**, lavrado contra **TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.834.249,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$823.047,73**, prevista no inciso VII, “c”, do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Oswaldo Ignácio Amador e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Infração 1)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS