

PROCESSO - A. I. Nº. 269200.0938/10-7
RECORRENTE - TERMOBAHIA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - Acórdão 2ª CJF nº 0202-12/13
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 16/05/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0112-12/14

EMENTA: ICMS. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À SUA INADMISSIBILIDADE. Embora tenha havido reforma da Decisão de primeira instância pela Câmara de Julgamento Fiscal, não foi argüida matéria de fato ou fundamento de direito desde a impugnação que não tenha sido apreciado em ambas as instâncias de julgamento. Inadmissível, portanto, a utilização do Pedido de Reconsideração, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "d", do RPAF/99. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão proferida por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que Não Deu Provimento ao Recurso Voluntário do autuado, mas, de ofício, modificou a Decisão recorrida para aplicar apenas a multa de 60% em relação à seguinte imputação:

INFRAÇÃO 1 – “utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo da tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos”.

Consta na descrição dos fatos o seguinte: “Contribuinte não obedeceu à intimação para proceder ao estorno de crédito fiscal indevido do ICMS registrado em seu livro Registro de Apuração do ICMS, referente as apropriações indevidas da parcela de 1/48 do crédito de ICMS por conta das aquisições de ativo imobilizado pelo contribuinte, já que não houve, no período em questão, saídas de mercadorias tributadas”.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em Decisão unânime, decidiu pela rejeição das preliminares de nulidade suscitadas no Recurso Voluntário e, em Decisão por maioria com o voto de qualidade do Presidente, acatou, em parte, a preliminar de decadência argüida pelo recorrente. No mérito, este Colegiado dirimiu a lide administrativa da seguinte forma:

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito)

Permito-me divergir do ilustre relator, no mérito, quanto à conclusão de seu voto.

No mérito desta autuação, não há dúvida de que restou comprovado que houve, por parte do recorrente, a mera escrituração, no livro Registro de Apuração do ICMS, de valores relativos a créditos fiscais oriundos de aquisições de bens para o ativo imobilizado, sem nenhuma repercussão no recolhimento do imposto estadual mensal.

Para essa hipótese, a Lei nº 7.014/96 prevê a multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal lançado indevidamente, sem prejuízo do estorno, e não a multa de R\$140,00 como entendeu o relator conselheiro. É o que se encontra disposto no artigo 42, inciso VII, da citada lei, abaixo transcrito:

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

(...)

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;

Assim, excluído o montante de R\$2.086.718,23, registrado nos livros fiscais em período anterior a janeiro de 2005, o qual se encontra alcançado pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional), deve ser aplicada à penalidade de 60% sobre R\$910.669,60 (R\$2.997.387,83 – R\$2.086.718,23), o que perfaz o valor de R\$546.401,76.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, porém, deve ser aplicada, de ofício, a multa 60%, correspondente ao valor de R\$546.401,76.

O voto do Conselheiro Relator do PAF, vencido na preliminar de decadência e na aplicação da multa de 60%, foi exarado com a seguinte fundamentação:

VOTO (Vencido quanto à aplicação da multa)

Trata-se de Recurso Voluntário que tem como objeto a reforma da Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, referente a utilização indevida de crédito fiscal e falta de estorno de crédito relativo a aquisição de ativo imobilizado do Contribuinte.

(...)

Adentro ao exame do mérito.

O Recorrente alega que não houve utilização indevida, mas tão somente registro de créditos para futura compensação, não houve saídas de mercadorias tributadas no período fiscalizado, e que, portanto, não houve repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que referidos créditos apenas estão declarados no registro fiscal do estabelecimento impugnante.

Neste ponto, alinho-me ao primeiro Parecer da PGE/PROFIS (fls. 664 a 669) da ilustre procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé que abraça a tese do Contribuinte de que não houve utilização do crédito escriturado, mas tão somente escrituração irregular.

Neste caso, verifico pelos documentos acostados aos autos e da própria afirmação do autuante na descrição dos fatos que não houve uso do crédito para compensar os débitos da empresa, “já que não houve, no período em questão, saídas de mercadorias tributadas”. Como bem apontou a i. Procuradora, a mera escrituração não autoriza o Estado a exigir o imposto, pois, restaria caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado. Do mesmo modo, é de extrema pertinência o argumento utilizado no referido opinativo de que não há suporte legal a exigência do imposto com base na presunção de que, no futuro, o Contribuinte poderá a vir a usar o crédito fiscal na compensação do ICMS, mediante abatimento dos débitos do imposto. Mutatis mutandis, caso não fosse trilhada essa lógica, aplicando-se os argumentos da Decisão de piso, poderia o Estado prender qualquer cidadão que comprar uma arma de fogo sob a acusação de futuro assassinato, mesmo sem o disparo de um único tiro, mas tão somente pela expectativa de que algum dia, isso poderia ocorrer.

Neste caso, devo esclarecer que, como não houve utilização do crédito, não há que se falar em falta de observância dos preceitos elencados nos incisos do §17º do art. 93 do RICMS. Ora, se os créditos não foram utilizados para se abater o ICMS, uma vez que não houve débito do imposto, pouco importa saber se eles foram escriturados dentro das normas previstas no citado dispositivo. Não é sustentável dizer que a uma suposta falta de escrituração correta de 1/48 avos dê azo a cobrança pela utilização indevida daquilo que não se utilizou. Para mim é ilógico.

Quadra apontar que o próprio texto da infração afirma que a ‘utilização’ (leia-se, escrituração) não repercutiu em falta do recolhimento do ICMS a menos, mas somente faz nascer a necessidade de estorno do crédito indevidamente escriturado para que não de ensejo a uma futura utilização indevida. Neste ponto, é brilhante a explicação da i. Procuradora de que a aplicação da multa prevista no art. 42, XVIII, ‘b’ da Lei nº 7.014/96 pela escrituração indevida não deve ser considerada uma anuência do Estado ao procedimento de escrituração adotado pelo recorrente, ao contrário, tal metodologia está ao arrepio da lei e, caso o Contribuinte venha efetivamente utilizar o crédito indevidamente escriturado, o Estado estaria legitimado para realizar novo lançamento, agora sim, com base a utilização indevida de crédito fiscal.

Corroborando com o meu juízo aqui esposado, transcrevo o voto divergente (e vencido) do i. conselheiro Nelson Antônio Daiha no Recurso Extraordinário julgado pela Câmara Superior, sob o Acórdão CS nº 0039-21/09, que julgou processo análogo ao ora discutido, versando sobre o tema da natureza escritural ou não do crédito de ICMS, in verbis:

“Divirjo do voto exarado pela nobre relatora do presente PAF, tendo em vista que, comungando com a fundamentação esposada na Decisão recorrida, entendo que não merece provimento o Recurso Extraordinário interposto.

Inicialmente, impende salientar que o presente PAF foi convertido em diligência para a ASTEC, do CONSEF, a fim de que ficasse comprovada, ou não, a utilização indevida de crédito fiscal por parte do contribuinte, ora recorrido.

Assim é que ficou demonstrado, como corretamente asseverado na Decisão recorrida, que:

*“os créditos estornados pela fiscalização tinham suporte documental em três relatórios, onde se encontram arrolados a recuperação de ICMS, incidente sobre carreto, fretes e IPI, totalizando a cifra de R\$ 11.858.737,20 (onze milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, setecentos e trinta e sete reais e vinte centavos), com a seguinte composição: I) **ICMS sobre carreto** – no importe de R\$ 2.887.022,85; II) **ICMS sobre frete** – no valor de R\$ 898.490,15; III) **ICMS sobre IPI** – na importância de R\$ 8.073.224,20. Considerando que o valor lançado na escrita do recorrente totalizou a quantia de R\$ 16.114.337,55, ficou demonstrado que houve lançamento de R\$ 5.255.600,35, em créditos fiscais, sem lastro documental. Também ficou evidenciado, a partir das planilhas apresentadas, que os créditos escriturados não são oriundos de excesso de ICMS cobrado pelo regime de substituição tributária, mas decorreram de imposto que incidiu sobre fretes, carretos e IPI, de forma que os argumentos jurídicos apresentado pelo autuado, nas esferas administrativa e judicial, se revelam totalmente improcedentes”.*

Noutro giro, a revisão fiscal ainda atestou que, a despeito do contribuinte ter escriturado créditos fiscais indevidos, cujo valor perfazia, aproximadamente, 16 milhões de reais, somente a quantia de R\$ 40.345,16 foi efetivamente compensada com débitos de ICMS, nos meses de dezembro de 2002, janeiro e março de 2003, e no período de setembro/2003 a dezembro de 2004, à luz da planilha acostada às fls. 553 a 554 dos fólios processuais. Ademais, a mesma diligência fiscal confirmou que o ora recorrido não obteve da Administração Tributária o certificado de crédito para fins de transferência do valor residual para outros contribuintes do ICMS.

Ora, não há que se falar, portanto, em “UTILIZAÇÃO” indevida de crédito, exceto no que se refere àquela parcela mantida na Decisão recorrida e que não integra o presente Recurso Extraordinário.

Permissa venia, entendo, contrariamente ao quanto delineado no voto de regência, 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!

Daí porque, comungando com o decisum objurgado, acato os resultados ofertados pela ASTEC, após a revisão fiscal, entendendo ser devido pelo autuado tão-somente o montante dos créditos fiscais que foram efetivamente utilizados para compensar débitos do imposto, em respeito à “própria sistemática de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços, que resulta do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas tributadas”.

Ora, 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. Em suma, como assinalou a Decisão recorrida, “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”.

Incide no caso vertente, portanto, tão-somente a multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS, como pontuado, com acuidade, na Decisão recorrida.

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

Pois bem. Quanto à alegação de que não houve prejuízo ao erário, pois os créditos não foram utilizados, o entendimento majoritário deste órgão é o de que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural. Neste mesmo sentido, temos o pronunciamento do i. procurador da PGE/PROFIS, o Dr. José Augusto Martins Junior, como também o citado acórdão não unânime da Câmara Superior, acima já reproduzido.

Entretanto, essa não é minha opinião sobre o tema.

A despeito do Contribuinte ter escriturado créditos fiscais supostamente indevidos, está relatado pelo próprio Sr. Autuante que realmente não houve compensação com débitos do valor contabilizado ou transferência para outros contribuintes do ICMS. Portanto, como já mencionado acima, não há que se falar em “Utilização” indevida de crédito, mas tão somente o registro indevido, atitudes totalmente diferentes que merecem tratamentos distintos, como prevê a legislação.

O voto do então Conselheiro Nelson Antonio Daiha brilhantemente expôs que “não devemos ficar adstritos à natureza do crédito - se devido ou indevido -, mas sim ao “verbo” que conduz à prática da conduta infracional”. Como dito, 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 diante dos fatos vividos nos autos, uma vez que, não houve abatimento dos débitos com os créditos indevidamente escriturados, devendo o tributo ser somente exigido sobre o crédito indevido efetivamente apropriado, seja ele compensado ou fosse ele transferido, para só assim amortizar valores lançados a débito do mesmo ou de outro contribuinte do ICMS, eis que, somente assim há real prejuízo ao Erário público.

Assim, entendo que merece guarida a tese recursal de que não houve utilização indevida e não houve dano efetivo ao Erário Estadual.

Dessa forma, incide no caso vertente somente multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Pelo exposto, voto pelo reconhecimento de ofício da decadência dos valores escriturados anteriores a janeiro de 2005 e, quanto a parte não atingida pela decadência, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar improcedente a infração 1 e passar a cobrar a multa de R\$ 140,00 prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

Inconformado com a Decisão, o autuado interpôs Pedido de Reconsideração, inicialmente historiando os fatos e, em seguida, listando os requisitos previstos na legislação para admissão do Recurso (artigo 169, inciso I, alínea “d”, do RPAF/99).

Alega que o primeiro requisito encontra-se atendido na medida em que a Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal reformou, no mérito, a Decisão proferida pelo órgão de piso.

Afirma que, no mérito da impugnação apresentada e reiterada no Recurso Voluntário, “*se valeu do argumento de que a conduta do contribuinte não se subsumia à hipótese de incidência descrita na norma, carecendo, assim, a imputação de materialidade, tendo como consequência lógica, o afastamento da multa no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96*”.

Acrescenta que sua defesa “*se pautava no fundamento de que a mera escrituração não implicava o uso do crédito fiscal, razão pela qual não deveria ser-lhe exigido o valor principal do tributo, bem como, como consequência lógica, a imposição de multa pela conduta considerada inexistente*” e que, “*do fato jurídico “mera escrituração” decorreriam dois consequentes jurídicos interdependentes: o primeiro, a ausência de materialidade da infração, levando ao afastamento da exigência do valor principal e; como decorrência da inexistência de infração à legislação tributária, o afastamento da multa*”.

Prossegue dizendo que, “*em primeira instância administrativa, o órgão julgador não se debruçou sobre a aplicabilidade da multa, pois afastara o primeiro consequente jurídico alegado pelo Contribuinte, ou seja, para o julgamento de primeira instância a conduta do contribuinte constituiu infração à legislação tributária, devendo ser-lhe exigido o estorno do crédito*” e que, “*sendo interdependentes, se foi reconhecida a materialidade da infração, por consequência lógica, para órgão de primeira instância, correta era a aplicação de multa*”.

Entende, então, que se encontra atendido o segundo requisito para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração, uma vez que “*a improcedência da multa decorrente da ausência de materialidade ou inexistência da infração à legislação tributária não fora analisada em primeira instância, vindo a ser ventilada somente no acórdão ora Recorrido, garantindo, assim, o manejo do presente pedido de reconsideração, o qual deverá ser conhecido e provido conforme as razões a seguir expostas*”.

Argumenta que se encontra equivocado o acórdão recorrido, pois “*a penalidade prevista no citado dispositivo legal [artigo 42, inciso VII, alínea “a”] exige uma conduta do contribuinte, ou seja, exige que ocorra a efetiva **utilização** do crédito fiscal*”, o que não aconteceu na situação sob exame.

Aduz que o “*crédito fiscal somente se reputa utilizado quando importar abatimento na conta gráfica do contribuinte quando do recolhimento mensal*” e se o “*próprio acórdão recorrido reconheceu não ter havido repercussão no recolhimento do imposto, não ocorreu utilização indevida de crédito*”, que foi apenas escriturado em seu livro fiscal.

Alega, ainda, que “*não procede a imputação de uma penalidade sob uma conduta que não foi praticada pelo Contribuinte, devendo, pois, em nome do princípio da tipicidade que envolve a aplicação de penas, o acórdão recorrido ser reformado para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração impugnado*”.

Caso assim não entenda este órgão julgador, requer que seja “*aplicada a multa prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014, de 1996, nos termos do voto vencido do acórdão recorrido*”, haja vista que “*conforme o art. 157 do RPAF, o órgão julgador pode, verificando a insubsistência de infração quanto à obrigação principal - no presente caso, utilização do crédito fiscal -, aplicar multa cabível se comprovada o cometimento de infração a obrigação acessória – escrituração incorreta*” do livro Registro de Apuração do ICMS.

Por fim, “*acaso não seja acatada a desqualificação da infração para o dispositivo jurídico citado, requer que, mantida a imputação da multa prevista no art. 42, VII, da Lei Estadual nº 7.014/96, seja, então, cancelada ou reduzida nos termos do art. 158 do RPAF, pois não houve infração à legislação tributária – fato reconhecido pelo próprio órgão julgador -, não havendo que se falar, portanto, em dolo, fraude ou simulação*”.

A PGE/PROFIS opina pelo Não Conhecimento do Pedido de Reconsideração, por entender que não foram preenchidos cumulativamente todos os requisitos esposados no artigo 169, inciso I, alínea “d”, do RPAF/99, haja vista que não ocorreu “*omissão na Decisão a quo sobre questão de fato ou fundamento de direito injetado na impugnação administrativa, como mutatis mutandis ocorre para o manejo dos embargos de declaração na seara judicial*”.

Acrescenta que “*resta claro, no que se refere à multa, que a CJF desconsiderou as razões da JJF, entendendo amparada legalmente a aplicação da multa assacada no lançamento, não havendo qualquer omissão passível de engendrar o pedido de reconsideração*”.

Afirma, ainda, que “*em relação à declaração de ofício da decadência pela CJF, não resta presente interesse de reexame pelo requerente, por tratar-se de prejudicial de mérito, falecendo, assim, o interesse recursal*”.

VOTO

De acordo com o artigo 169, inciso I, alínea “d”, do RPAF/99, constata-se que existem dois requisitos ou pressupostos cumulativos para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração:

1. que a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;
2. que o pedido de reconsideração verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito argüidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Vejamos a redação dos dispositivos mencionados:

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

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

(...)

d) *pedido de reconsideração da Decisão de Câmara que tenha reformado no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito argüidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento;*

Da análise dos autos, observo que foi atendido o primeiro requisito de admissibilidade do Pedido de Reconsideração: efetivamente, a Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal reformou, no mérito, o julgamento da primeira instância.

Quanto ao segundo pressuposto de admissibilidade, o recorrente argumentou que o Recurso deve ser conhecido, tendo em vista que “*a improcedência da multa decorrente da ausência de*

materialidade ou inexistência da infração à legislação tributária não fora analisada em primeira instância, vindo a ser ventilada somente no acórdão ora Recorrido”.

Entretanto, não é esta a interpretação que deve ser extraída do dispositivo regulamentar: em verdade, o Pedido de Reconsideração somente pode ser conhecido se restar demonstrado que o contribuinte apresentou, desde a impugnação, matéria de fato ou fundamento de direito que não foi apreciado em nenhuma das instâncias anteriores de julgamento.

Ora, salta aos olhos que não é este o caso dos autos. Todos os argumentos defensivos foram devidamente apreciados nas duas instâncias e o fato de a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ter baseado a sua Decisão em fundamento diferente daquele esposado pelo órgão de primeiro grau não tem o condão de amparar a pretensão do recorrente.

Sendo assim, considero que o segundo requisito de admissibilidade deixou de ser observado, tendo em vista que, como dito anteriormente, não foi ventilada, desde a impugnação, matéria de fato ou argumento de direito que não tenha sido devidamente apreciado nas duas instâncias de julgamento.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução de multa ao apelo da equidade (artigo 158 do RPAF/99), não pode ser apreciado por esta Câmara de Julgamento Fiscal, pois a competência para reduzir ou dispensar multa por descumprimento de obrigação principal é exclusiva da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do artigo 159 do RPAF/99, mediante pedido específico e atendidos os requisitos regulamentares.

Ante o exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0938/10-7**, lavrado contra **TERMOBAHIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa de caráter acessória no valor de **R\$546.401,76**, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS