

PROCESSO - A. I. Nº 279196.0004/12-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ELEKEIROZ S/A.
RECORRIDOS - ELEKEIROZ S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0052-04/14
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 11/03/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0040-12/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDA SUBSEQUENTE COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO E COM DIFERIMENTO. Nos autos há requisitos legais para redução da multa, não tendo, também, implicado na falta de pagamento do tributo. O RPAF, recomenda que princípios jurídicos para tal redução: “*sem prejuízo de outros princípios de direito*” (art. 2º), nos quais faz alusão ao princípio da proporcionalidade, admitindo-se que o órgão julgador cancele ou reduza a multa aplicada, não havendo dolo, fraude ou simulação. Assim, o montante a penalidade se reduz em 10% do valor julgado pela Primeira Infração. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário em relação a Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 24/03/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2012, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 2.305.626,30 (dois milhões trezentos e cinco mil seiscentos e vinte e seis reais e trinta centavos) em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

***Infração 01. RV e RO** – Uso indevido de crédito fiscal em face da não apresentação do competente documento comprobatório do direito ao crédito. Período: janeiro a março e dezembro 2009. Multa: 60%.*

O autuado apresentou impugnação ao Auto de Infração (fls. 71/84), em que levanta preliminares de nulidade, bem como ataca o mérito do lançamento e requer a produção de diligência.

A autuante apresentou sua informação fiscal (fls. 237/238), em que mantém o conteúdo do Auto de Infração em seu inteiro teor.

Após, o PAF fora convertido em diligência par a ASTEC (fls. 241), que emitiu Parecer (fls.243/244), considerando que o autuante apurou corretamente a irregularidade na escrita fiscal, entretanto, atestou que após o refazimento dos livros fiscais restou claro que não houve utilização indevida de crédito diante dos saldos credores anteriores apurados. Outrossim, atestou ainda que a falta de lançamento no Livro Registro de Apuração do ICMS Normal não impactou no resultado final do crédito do ICMS.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 4ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, procedente em parte o Auto de Infração nº 207494.0001/12-2, determinando que o autuado fosse intimado para efetuar o pagamento da multa no valor de R\$ 1.383.375,78, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, o que fez nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99. Os valores exigidos foram apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos (fls. 04-62), com indicação clara do nome, o endereço e a qualificação fiscal do sujeito passivo, bem como a indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos. Refuto, portanto o pedido de nulidade arguido, por ver, ao contrário do Impugnante, que o lançamento de ofício contém elementos para se determinar, com segurança, a infração que, como veremos na análise de mérito, o próprio Impugnante confessa tê-la cometido.

Com fundamento no art. 147, inciso I, “a”, pois, também como veremos a seguir, os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção sobre o caso em apreço.

Como acima relatado, o Auto de Infração foi lavrado em face de uso indevido de crédito fiscal em razão de lançamentos de crédito correspondentes à proporção de saídas de produtos destinados à exportação, Zona Franca de Manaus e saídas com diferimento de ICMS no livro RAICMS Especial sem o correspondente estorno/débito dos mesmos valores no livro normal de apuração do ICMS. Consta demonstrada nas planilhas de fls. 04-05, no livro RAICMS Normal do período (fls. 06-25); não consta o correspondente estorno/débito do crédito e no livro RAICMS Especial de fls. 26-57; constam lançados os valores exigidos.

Quanto aos valores, o contribuinte não objeta. Alega que decorrem de créditos legais, mas confessa que, de fato, o constatado pelo autuante deu-se por falha na escrituração do livro de apuração do ICMS normal que não acarretou prejuízo ao Erário, pois após lançamento correto o seu saldo credor acumulado não foi afetado (fl. 79). Entende que isso não consistiria em uso indevido de crédito, uma vez que mesmo depois de corrigido o saldo de ICMS no livro RAICMS Normal continuou credor.

Tenho que, neste caso, como alega e pretende o Impugnante fomentar, não se discute a origem legal do crédito fiscal, mas se a falta de estorno no livro RAICMS Normal dos valores autuados e que transferiu ao livro RAICMS Especial, consiste ou não em uso indevido de crédito fiscal.

Para o autuante sim, tanto que exige o imposto e sobre ele propõe multa por descumprimento da obrigação tributária.

Pois bem, a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, inciso VII, em sua redação original, com efeitos até 27/11/07, previa a multa de:

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

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

Porém, com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, o dispositivo legal acima foi alterado, passando a seguinte redação:

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

- 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;”*

Há de se ressaltar que, apesar de que o normal nas atividades realizadas por contribuinte do ICMS seja a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas, eventualmente, pode-se 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, ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção ou não incidência do imposto, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou, ainda, porque em determinado período os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte. (RICMS: art. 106).

Pelo historiado nos autos e conforme se vê no LRAICMS Especial, o sujeito passivo opera com intensidade situações que implicam em acumulação de crédito por saídas de produtos para exportação, Zona Franca de Manaus e com diferimento de ICMS.

Sua situação implica em acumulação de crédito fiscal, a legislação regulamenta seu uso (RICMS: art. 108-A), e escrituração (RICMS: art. 109), transferindo o valor do LRAICMS normal para o LRAICMS Especial ao tempo que lançará a débito o valor transferido como “Outros Débitos”, para efeito de correta apuração do saldo do ICMS normal do período.

Ora, considerando que os livros comerciais provam contra o autor (CPC: art. 378) e que o LRAICMS Especial é base para a “compensação” “pagamento” ou transferência do crédito acumulado do contribuinte, não

debitando no LRAICMS Normal o crédito acumulado que transferiu para o LARICMS Especial (fato provado nos autos e que, inclusive, confessa o Impugnante), o autuado apurou um saldo de ICMS incorreto, no caso, um saldo credor maior que o de direito. Por óbvio, de fato, o sujeito passivo usou, ainda que de direito, um crédito fiscal de forma indevida nos períodos autuados.

Portanto, o cometimento da infração está caracterizado nos autos. Entretanto, considerando: a) a disposição do art. 42, VII da Lei 7.014/96 vigente no período compreendido pela ação fiscal; b) que, a despeito da regularização da escrita fiscal do contribuinte atestada pela diligência, revelou-se permanência de saldo credor de ICMS no LRAICMS Normal; c) que, de fato, não houve descumprimento de obrigação principal, do valor do crédito fiscal utilizado, a título de multa, é devido apenas 60% (sessenta por cento) em face da expressa disposição na lei do ICMS da Bahia.

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

Na mesma ocasião a Junta recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1º, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 4ª JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- a) No que se refere à alegação de nulidade, rechaçou-a, por entender que o PAF está revestido das formalidades legais, no que preceitua o RPAF/99, bem como que os valores exigidos foram apurados consoantes os levantamentos e documentos acostados aos autos;
- b) Observou que, ao contrário do que o impugnante buscou fomentar, a discussão não se dá sobre a origem legal do crédito fiscal, mas se a falta de estorno no livro RAICMS Normal dos valores autuados e transferidos ao livro RAICMS Especial, consiste ou não em uso indevido de crédito fiscal;
- c) Continuou a tecer comentários sobre a contenda, verificando que os livros comerciais provariam contra o contribuinte, e que o LRAICMS Especial é base para a “compensação”, “pagamento” ou transferência do crédito acumulado do contribuinte, não debitando no LRAICMS NORMAL o crédito acumulado que transferiu para o LARICMS ESPECIAL. Dessa forma, constatou que o autuado apurou um saldo credor maior do que o de direito;
- d) No entanto, considerou que, observando a disposição do art. 42, VII da Lei nº 7.014/96, vigente no período compreendido pela ação fiscal; a permanência de saldo credor de ICMS no LRAICMS NORMAL; e o fato de que não teria havido descumprimento da obrigação principal, entendeu a Junta que seria devida, apenas, a título de multa, a percentagem de 60%.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 408/420) em relação à Decisão da junta, reiterando todos os seus argumentos defensivos, além de:

- i. Arguir que a autuação versa apenas sobre ausência de cumprimento de obrigação acessória, o que não poderia desconstituir o direito material decorrente de operações regulares, que gerariam direito a crédito a ser utilizado para abatimento de eventuais débitos do recorrente;
- ii. Alegar que a desconsideração do crédito de ICMS em decorrência de falha formal violaria a técnica de não-cumulatividade, a qual seria constitucionalmente consagrada;
- iii. Afirmar que o art. 109 do RICMS/97 estabelece roteiros de escrituração, sem impor qualquer restrição ao crédito, que continuaria válido mesmo na ausência de escrituração, desde que tivesse atendido aos demais requisitos do art. 91 do mesmo regulamento;
- iv. Declarar que a multa aplicada pela 4ª JJF seria irregular, pois o artigo legal mencionado apenas autorizaria sua aplicação quando o contribuinte utilizasse o crédito fiscal indevidamente, o que não ocorreria no caso concreto, pois este não teria sido desconstituído, bem como não teria havido prejuízo algum aos cofres estaduais.

Em Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, a PGE/PROFIS (fls.435/436) opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, alegando que:

- i. O recorrente não se insurgiu contra a conduta infracional em si, qual seja a omissão de neutralização, fazendo-o tão somente, em relação à efetiva utilização indevida de crédito fiscal. Sendo assim, entendeu que por não haver discussão sobre o pano de fundo da autuação, não teria como promover o reexame da Decisão exordial, cabendo a manutenção da multa proposta, sob a iminente possibilidade de redução ou cancelamento da mesma, com fulcro no §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Na sessão de julgamento o Conselheiro Paulo Danilo Reis julgou-se impedido de participar do julgamento dos Recursos por ter participado do julgamento *a quo*.

VOTO

Tratam-se Recursos de Ofício e Voluntário contra Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 24/03/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 2.305.626,30, em decorrência de suposta utilização indevida de crédito fiscal em face da não apresentação do competente documento comprobatório do direito ao crédito, referente ao período de janeiro a março e dezembro 2009, acrescido de multa de 60%.

Passo inicialmente à apreciação do Recurso do Ofício, interposto em razão da desoneração procedida pela 4ª. JJF, que entendeu ser devida tão somente a multa de 60% sobre o crédito fiscal indevido, uma vez que não houve falta de recolhimento de obrigação principal, aplicando-se, portanto o que determina a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, inciso VII:

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

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;”

Da análise do presente PAF, não há qualquer dúvida sobre o fato de que as irregularidades na escrituração do Recorrente não acarretaram em falta de recolhimento de obrigação principal, razão pela qual é indevida qualquer exigência de imposto.

Apenas a título de exemplo, conforme demonstra o documento de fl. 312, no mês de jan/2009, o Recorrente teve débito de ICMS no valor de R\$ 187.358,95 (não transferido para o LRAICMS Especial), ao passo em que possuía um saldo credor acumulado de R\$ 27.925.706,02.

O mesmo se seguiu nos demais meses objeto do presente lançamento. Assim, entendo ter agido de forma correta a JJF nesta parte, ao deixar de exigir do recorrente o valor correspondente à obrigação principal, vez que, efetivamente, não houve falta de recolhimento do tributo estadual.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Da análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 408 a 420), verifico que, em que pese em seus pedidos (fl. 420) o contribuinte requer que seja anulado o lançamento, todas as razões lançadas no Recurso referem-se à impugnação do mérito do lançamento, e desta forma serão tratadas. Assim, o que busca o recorrente é o reconhecimento da improcedência do lançamento, não de sua nulidade.

E antes de adentrar ao mérito recursal, cumpre estabelecer algumas premissas fáticas.

O presente lançamento foi formalizado em face de suposta utilização indevida de crédito fiscal, em razão de lançamentos de crédito correspondentes à proporção de saídas de produtos destinados à exportação e saídas, com diferimento de ICMS no livro RAICMS Especial sem o correspondente estorno/débito dos mesmos valores no livro normal de apuração do ICMS.

Resta demonstrado nas planilhas de fls. 04-05, que foi escriturado no livro RAICMS Normal o respectivo débito do período (fls. 06-25), mas não consta o correspondente débito no livro RAICMS Especial de fls. 26-57, o que afetaria o saldo credor de ICMS.

Por sua vez, quanto aos valores, o recorrente não se opõe, alegando que decorrem de créditos legais, mas confessa que, de fato, o constatado pelo autuante deu-se por falha na escrituração do livro de apuração do ICMS normal que não acarretou prejuízo ao Erário, pois após lançamento correto o seu saldo credor acumulado não foi afetado (fl. 79). Tal fato foi atestado pela ASTEC/CONSEF através do Parecer 59/2013 (fls. 243 e 245) proferido pela diligente Maria do Socorro Aguiar. Entende o Recorrente que isso não consistiria em uso indevido de crédito, uma vez que mesmo depois de corrigido o saldo de ICMS no livro RAICMS Normal continuou credor.

A JJF ao proferir sua Decisão entendeu que a discussão não girava sobre a origem legal do crédito fiscal, mas se a falta de estorno no livro RAICMS Normal dos valores autuados e que transferiu ao livro RAICMS Especial, consiste ou não em uso indevido de crédito fiscal.

Nessa esteira, entenderam os julgadores de piso que em que pese no caso concreto as atividades do recorrente gerem uma acumulação de créditos do imposto estadual, *o LRAICMS Especial é base para a “compensação” “pagamento” ou transferência do crédito acumulado do contribuinte, não debitando no LRAICMS Normal o crédito acumulado que transferiu para o LARICMS Especial (fato provado nos autos e que, inclusive, confessa o Impugnante), o autuado apurou um saldo de ICMS incorreto, no caso, um saldo credor maior que o de direito. Por óbvio, de fato, o sujeito passivo usou, ainda que de direito, um crédito fiscal de forma indevida nos períodos autuados.*

Entendo que a análise do ato infracional tipificado como *utilização indevida de crédito fiscal* demanda uma análise mais aprofundada da que foi realizada pelos nobres julgadores de piso.

Primeiro cabe analisar os limites do texto previsto na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, inciso VII. A expressão verbal “utilizar” prevista na alínea a do respectivo inciso tem conteúdo completamente distinto da expressão “escriturar”.

O dicionário Aurélio estabelece como significados para “utilizar”: *i. Servir-se de. ii. Empregar utilmente. iii. Sacar partido de; aproveitar. iv. Ganhar, lucrar. v. Ter uso ou préstimo; vi. ser útil ou proveitoso.*

Assim, parece-me claro que, o legislador ao utilizar tal expressão deixou claro que, a mera escrituração incorreta não acarreta na utilização indevida de crédito fiscal. Se de forma diversa quisesse dispor, bastaria substituir a expressão “utilização” por “escrituração”, por exemplo.

Para tanto, faz-se necessário perquirir se o eventual erro de escrituração, confessado pelo próprio contribuinte, acarretou ou não na utilização indevida de crédito fiscal. Razão pela qual, faz-se necessário verificar se tal erro de escrituração gerou alguma utilidade ou proveito ao Recorrente.

Lógico que, *não debitando no LRAICMS Normal o crédito acumulado que transferiu para o LARICMS Especial (fato provado nos autos e que, inclusive, confessa o Impugnante), o autuado apurou um saldo de ICMS incorreto, no caso, um saldo credor maior que o de direito.* De fato, em uma análise superficial poderíamos chegar à conclusão que, o simples fato de ter apurado saldo credor maior do que o devido geraria uma utilidade ao contribuinte.

Entretanto, o processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, e se faz necessário analisar cada caso individualmente.

Da análise dos documentos do presente PAF, bem como da diligência ASTEC/CONSEF, verifico a título exemplificativo que, após as correções na escrituração do contribuinte, no mês de jan/2009 o Recorrente deixou de transferir para o LRAICMS Especial débito de R\$ 187.358,98 ao passo em que possuía saldo credor acumulado de R\$ 27.925.230,42 (fl. 312); no mês de fev/2009 o Recorrente apurou débito de R\$ 187.358,95 (fl. 317) e fazia jus a crédito de R\$ 27.045.174,10 (fl. 376); no mês de

mar/2009 o Recorrente apurou débito de R\$ 1.089.644,28 (fl. 349) e fazia jus a crédito de R\$ 25.688.985,13 (fl. 376).

É possível verificar que, diante do grande volume de crédito acumulado a que fazia jus o Recorrente, bem como dos valores de débito de imposto muito inferiores aos créditos, o Recorrente não teve qualquer vantagem ou utilidade na suposta escrituração incorreta que procedeu.

Desta forma, não vejo como imputar ao Recorrente a prática de utilização indevida de crédito fiscal, uma vez que o mesmo efetivamente não foi utilizado.

Outrossim, compartilho do entendimento do Recorrente no sentido de que não houve escrituração indevida de crédito, que poderia gerar a necessidade de estorno de crédito, infração diversa da imputada ao Recorrente no presente lançamento. O que houve, foi uma escrituração incorreta dos débitos, que acarretou em um saldo de crédito maior do que o contribuinte fazia jus. E não há nenhuma penalidade imputável à prática adotada pelo recorrente.

Assim, cumpre reiterar que a legislação tributária deve respeitar o princípio da tipicidade cerrada, razão pela qual não pode este CONSEF ampliar o conceito do texto legal. Se não houve qualquer utilidade ao contribuinte na escrituração incorreta, não se pode imputar a infração de utilização indevida do crédito fiscal.

Desta feita, entendo restar improcedente o presente lançamento.

Entretanto, caso mantida a infração pela maioria desta CJF, cumpre analisar a possibilidade de redução na penalidade aplicada.

O cancelamento ou redução de multa por descumprimento de obrigação acessória tem por fundamento o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que prevê tais medidas se ficar provado que a infração foi praticada sem dolo, fraude e simulação e que não implicou falta de pagamento de tributo. Esse dispositivo contém dois requisitos para que se possa reduzir ou cancelar a multa.

Um desses requisitos é que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação. Como nestes autos sequer foi ventilada a existência de tais práticas, a meu ver caracteriza a sua boa fé.

O outro é que a infração considerada não tenha implicado falta de pagamento do tributo, fato também incontroverso, como já analisado no curso do presente voto.

Assim, considero preenchidos os requisitos legais para redução da multa.

O RPAF, ao inaugurar a regulação processual do contencioso administrativo fiscal, no título das disposições gerais, recomenda que se apliquem ao processo administrativo determinados princípios jurídicos, “*sem prejuízo de outros princípios de direito*” (art. 2º). Dentre esses princípios, no que concerne ao caso em tela, aflora o princípio da proporcionalidade, que se traduz na dosimetria da pena em função da gravidade da falta e da situação individual do infrator. Esse princípio reflete-se no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual admite que o órgão julgador cancele ou reduza a multa, se não tiver havido dolo, fraude ou simulação, e desde que o fato não tenha implicado falta de pagamento de imposto.

A penalidade aplicada no presente lançamento fiscal, apesar de legalmente prevista, no meu entender além de absurda é desproporcional.

Estamos falando de multa por descumprimento de obrigação acessória no montante atualizado até 31/03/2014 (fl. 401) de R\$ 2.012.131,16, em razão de erro na escrituração de créditos fiscais que correspondem historicamente a menos de 10% do saldo credor acumulado a que fazia jus o Recorrente, portanto, sem nenhum proveito a ele.

Ademais, verifico que a própria PGE/PROFIS (fl. 436) se manifestou no sentido de ser iminente a redução da multa.

Assim, considerando o montante lançamento, bem como o princípio da razoabilidade e o fato de que, a punição tem que ter caráter sancionatório e educativo, e não ter como finalidade a arrecadação de recursos financeiros ao fisco, considero que a redução da penalidade a 10% do valor julgado pela JJF atende à finalidade sancionatória e educativa da referida penalidade.

Ademais, mesmo aparentemente a redução a um percentual de 10% do valor original possa Parecer excessiva, lembro que isso corresponde, em valores históricos ao valor de R\$138.337,58, valor de repercussão considerável em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Desta feita, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para a reduzir a penalidade proposta para o valor histórico de 10% sobre o julgado pela JJF, ficando com o valor de R\$138.337,58.

VOTO EM SEPARADO

Com a vênica do nobre relator, quero manifestar a minha divergência relativamente à natureza da penalidade prevista no art. 42, inciso VII da Lei nº 7.014/96 para as condutas tipificadas em suas alíneas, mais especificamente no que concerne à afirmação de que a norma sancionadora ali disposta estaria a se referir a descumprimento de obrigação principal.

A análise dos incisos do art. 42 é reveladora de que o legislador segregou as condutas decorrentes do descumprimento de obrigação principal em seus cinco primeiros incisos, nos quais a multa estabelecida foi referenciada ao valor do imposto suprimido, conforme se pode depreender da leitura de seus enunciados, abaixo transcritos:

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

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor **do imposto**, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares ...*

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

*III - 100% (cem por cento) do valor **do imposto** não recolhido tempestivamente, ...*

*IV - 100% (cem por cento) do valor **do imposto**:*

*V - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor **do imposto**:
(grifos acrescidos)”*

Como se pode notar, as expressões sublinhadas evidenciam que as multas estabelecidas foram fixadas em percentual crescente do valor do imposto suprimido.

Já no que se refere aos tipos infracionais previstos nos incisos seguintes (VI e VII), o texto legal foi referenciado não ao imposto, mas ao crédito indevidamente apropriado, conforme texto abaixo:

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

...

*VI - 40% (quarenta por cento) do valor **do crédito fiscal** ... (texto já revogado);*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor **do crédito fiscal**, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:
... (grifos acrescidos)”*

Essa técnica legislativa é reveladora de que as condutas tipificadas nos incisos acima transcritos não exigem, para a sua caracterização, a supressão de tributos, pois se assim não o fosse, o texto continuaria a se referir ao imposto suprimido, acompanhando a redação dos dispositivos antecedentes.

Aliás, o próprio texto do inciso VII (no qual foi enquadrada a conduta pelo autuante) é explícito nesse sentido, pois enuncia uma regra cuja característica é “*que não importe em descumprimento de obrigação principal*”, nos termos do seu enunciado, na parte final.

De fato, interpretar diferentemente representaria uma ruptura com o texto do dispositivo legal em comento. Ademais, condicionar a aplicação do inciso VII à ocorrência de supressão do imposto significa retirar-lhe toda a utilidade, uma vez que a concomitância do creditamento indevido e da falta de recolhimento do tributo remeteria, o aplicador do direito, ao necessário enquadramento da conduta no tipo previsto no inciso II, cujo teor se encontra transcrito abaixo:

“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 (grifos acrescidos);
...”

Embora a conduta autuada se subsuma a mais de um tipo legal, o seu enquadramento teria que obedecer ao disposto no § 5º do art. 42 da lei tributária em comento, dispositivo este que consagra o princípio da consunção, conforme texto a seguir.

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

...
§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal (grifos acrescidos), sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.
...”

Assim, resultaria em um ato sem proveito erigir a regra contida no inciso VII do art. 42 se a sua aplicabilidade estivesse condicionada à ocorrência de supressão de tributo.

É vedado ao intérprete atribuir um significado à norma que lhe retire toda e qualquer utilidade, pois tal efeito não se coaduna com a moderna hermenêutica. Necessário se faz, portanto, que seja dado um alcance semântico ao texto harmônico com as demais regras do sistema e que lhe faça vicejar no ordenamento jurídico.

Pode-se, evidentemente, discutir a proporcionalidade da multa proposta, à luz da conduta descrita na peça inaugural do lançamento fiscal, é vedado, contudo, ao aplicador do direito fazer-se indiferente ao texto legislado, sob pena de grave violação ao princípio da separação de poderes, o qual reserva ao julgador a função precípua de aplicar o direito posto.

Frise-se, ademais, que o tipo infracional previsto no inciso VII do art. 42 descreve uma conduta que não merece ficar impune, pois guarda um enorme potencial lesivo ao ente estatal, na medida em que a escrituração irregular do crédito fiscal pode se sacramentar, de forma definitiva, se, no período de cinco anos após a sua ocorrência, o estabelecimento empresarial não for visitado pelo preposto fiscal. Nessa hipótese, não seria mais possível examinar os documentos que deram origem ao lançamento irregular, nem mesmo exigir-lhe o estorno do crédito.

Por isso, faz-se necessário prever sanção para a conduta ali descrita, como uma forma de inibir tal prática. Nesse sentido, com a devida vênia do ilustre relator, entendo que a simples escrituração do crédito fiscal indevido, ainda que tal conduta não tenha repercutido financeiramente, caracteriza o tipo descrito no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao correto enquadramento da infração, acompanho o entendimento esboçado pelo relator, ao afirmar que não houve creditamento indevido, mas falta de estorno, pois a escrituração originária do crédito não agrediu as normas regulamentares, o que somente veio a ocorrer a partir do momento em que houve a transferência dos créditos para o livro especial de créditos fiscais acumulados sem os correspondentes débitos no livro Registro de Apuração de ICMS Normal.

Tal conduta se coaduna com o tipo descrito na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cujo texto vai 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;

b) **na falta de estorno de crédito fiscal**, nos casos previstos na legislação (grifo acrescido);

...”

Em que pese a infração esteja caracterizada, a multa proposta equivalente a 60% do valor do crédito fiscal revela-se desproporcional à conduta descrita, pois os elementos de prova existentes nos autos evidenciam que não houve dolo por parte da autuada, a qual não obteve proveito efetivo da conduta infratora.

Nesse sentido, no uso da faculdade prevista no art. 158 do RPAF e acompanho o voto do relator, reduzindo a multa proposta para 10% do valor do crédito fiscal indevido, em atendimento ao pleito da autuada. É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279196.0004/12-1, lavrado contra **ELEKEIROZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual de 60% no valor de **R\$138.337,58**, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de fevereiro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS