

PROCESSO	- A. I. Nº 123624.0006/12-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARSCHALL INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (GEMA COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO)
RECORRIDOS	- MARSCHALL INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (GEMA COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0180-03/14
ORIGEM	- INFRAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET	- 12/06/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0125-11/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Diligência fiscal comprovou que o montante do crédito fiscal escriturado não implicou em falta de recolhimento do imposto em todo período fiscalizado. O livro de apuração do ICMS acostado aos autos pelo recorrente demonstra que no período subsequente ao que foi fiscalizado (2008 e 2009), o saldo se manteve credor e foi estornado em setembro de 2010, antes do início da ação fiscal implementada em agosto de 2012. Infração descaracterizada. Convertido a exigência do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 42, XVIII, “b” da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente subsistente. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício contra a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2012 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$2.078.807,49, em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração, a seguir transcrita:

*Infração 01 – Utilizou indevidamente como crédito fiscal no valor referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária. Total da infração R\$2.078.807,49. Multa de 60%.*

Consta na descrição dos fatos os seguintes termos:

*“Contribuinte utilizou crédito fiscal indevido das GNREs de contribuintes de outros estados, referentes à substituição tributária que na condição de substituto tributário estava obrigado a reter, quando realizaram operações de saídas de mercadorias para outras unidades da federação, sujeitas ao regime de substituição tributária, estabelecida através de enquadramento: art. 356, 373 e 374 do RICMS aprovado pelo Decreto 6284/97. Protocolo de ICMS nº 17/85.”*

Foram apresentadas Defesa tempestiva às fls. 176 a 182, pugnando pela Procedência Parcial da infração 1, por entender que não creditamento indevido, e a correspondente Informação Fiscal pelo Autuante às fls. 260 a 262, rebatendo as alegações defensivas, concluindo pela procedência do Auto de Infração.

Para o saneamento do processo, os autos foram baixados em diligência pela JJF, para que fosse juntada a documentação fiscal comprobatória da origem analítica dos valores registrados no LRAICMS, com a identificação efetiva da natureza dos estornos dos débitos.

Em resposta, foi realizada diligência fiscal pelo próprio Autuante que, após análise dos documentos fiscais apresentados pelo defendant e de todas as operações de Transferência de Mercadorias Adquiridas ou Recebidas de Terceiros em Operação com Mercadorias Sujeito ao Regime da Substituição Tributária - CFOP 6.409, constatou que estão de acordo com LRAICMS no quadro Saídas de Mercadorias, reduzindo o débito para R\$367.85581 no exercício de 2008 e R\$965.174,00 no exercício de 2009, conforme as fls. 338 e 339.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 3<sup>a</sup> JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

**VOTO**

*Em relação à preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante em suas razões de defesa por falta de clareza, fica rejeitada, uma vez que a análise, conjunta ou em separado, da acusação fiscal, do conteúdo da “descrição dos Fatos” e do “Demonstrativo de Crédito Indevido - Estorno de Débito GNRE Outras Unidades da Federação” permite a perfeita compreensão da irregularidade cometida. Tanto é assim, que o autuado apresentou impugnação enfrentando de forma objetiva e demonstrando ter concebido a acusação fiscal em sua integralidade. Ademais, afiguram-se claramente indicados na peça acusatória os dispositivos infringidos e da multa proposta relativamente à irregularidade apurada. Assim, resta evidenciado nos autos a inexistência de qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Ademais, o próprio autuado reconhece que “os números trazidos permitem a identificação do fato.”*

*Logo, resta patente que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*No mérito, o Auto de Infração cuida da utilização como crédito fiscal o valor referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária, nos meses de janeiro de 2008 a 2009, consoante demonstrativo, às fls. 07 e 08 e cópias do LRAICM às fls. 09 a 171.*

*O defendant em sede de defesa reconheceu parcialmente a autuação aduzindo que, nos exercícios de 2008 e 2009, por falha operacional, os valores dos estornos de débito gerados em função das transferências, identificados como CFOP 6409, foram escriturados em valores superiores ao correto, gerando como irregularidade a escrituração a maior do estorno de débito.*

*O autuante em sua informação fiscal, manteve a autuação registrando que os créditos indevidos exigidos foram provenientes de GNRE de contribuintes de outras unidades da Federação, sustentando que os valores apurados foram extraídos do LRAICMS encadernado e assinado apresentado pelo defendant, quando intimado. Informou também que o LRAICMS, cuja cópia foi apresentada pela defesa às fls. 185 a 256, foi alterado após a ação fiscal.*

*Depois de analisar as peças componentes dos autos e diante da controvérsia instalada, esta 3<sup>a</sup> JJF converteu os autos em diligência em duas oportunidades com o intuito de buscar a verdade material, no sentido de que fosse comprovado e apurado o montante do efetivo Estorno de Débito não comprovado.*

*Na última diligência, fl. 361, foi solicitado que o autuante conferisse os estornos de débito não comprovados e refizesse a Conta Corrente do ICMS com base na documentação fiscal comprobatória que respaldam os lançamentos escriturados nos livros Registros de Entrada e de Saída, procedendo à verificação de todos os créditos e débitos, bem como a regularidade dos recolhimentos do imposto, para apurar possíveis divergências e a fidedignidade dos créditos fiscais acumulados mantidos pelo impugnante.*

*O resultado da diligência apresentado demonstrou através do “Demonstrativo de Estorno de Débito”, - sintético, fl. 369, e analítico, fls. 370 a 441, que o autuado escriturou como estorno de crédito no CFOP 6409 (Transferência de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiro em Operação Sujeito a Substituição Tributária) e CFOP 6404 (Venda de Mercadoria Sujeita ao Regime da Substituição Tributária, cujo Imposto já tinha sido retido) no LRAICMS, proveniente de mercadorias enquadradas na substituição tributária, com ICMS pago nas entradas por força de Protocolo, com previsão legal de estorno de débito na saída das mesmas mercadorias para outra unidade da federação, com valores superiores ao permitido. O demonstrativo acostado à fl. 369 discrimina em coluna específica os “Estornos não Comprovados” mensalmente, cujos montantes totalizam: R\$371.278,73 - em 2008, e R\$988.137,02 - em 2009.*

*No tocante ao refazimento da Conta Corrente Fiscal do ICMS, o autuante colacionou às fls. 367 e 368, o “Resumo Conta Corrente do ICMS” onde resta demonstrado e discriminado mensalmente a existência de “Saldo Credor” nos exercícios fiscalizados de 2008 e 2009.*

*O autuado ao ser intimado a tomar ciência do resultado da diligência, 446 a 448, acatou a conclusão reconhecendo o estorno de débito lançado a mais, asseverando que tal ocorrência não causou qualquer reflexo nos recolhimentos do ICMS normal, uma vez que os saldos mensais se apresentam credor em todos os dois exercícios da ação fiscal.*

*Assim, depois de examinar o demonstrativo de Estorno de Débito, fl. 369, apresentado pelo autuante em atendimento à diligência, constato que resta indubitadamente comprovado nos autos a existência de Estornos de Débito não Comprovados em todos os meses dos exercícios fiscalizados de 2008 e 2009. Ao compilar os totais da coluna “Estorno não Comprovado” do demonstrativo elaborado pelo diligente, verifico que a totalização correta do exercício de 2008 é de R\$421.213,97, e não R\$371.278,73, conforme consta, equivocadamente, à fl. 369.*

*Nestes termos, acolho o demonstrativo apresentado pelo autuante na conclusão da diligência e concluo pela subsistência parcial da autuação.*

*Saliento que, ante a constatada existência de saldo credor em todo o período fiscalizado no refazimento da Conta Corrente do ICMS, fls. 367 e 368, e diante da impossibilidade de se efetuar a compensação nesta fase processual, poderá o autuado, por ocasião da quitação do débito exigido, requerer a Autoridade Fazendária competente a compensação com o crédito fiscal acumulado.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$1.409.350,99, conforme discriminação expressa no demonstrativo.*

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - EXERCÍCIO DE 2008						DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - EXERCÍCIO DE 2009					
DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	BASE DE CÁLC.	ALÍQUOTA	MULTA	ESTORNOS NÃO COMPROV.	DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	BASE DE CÁLC.	ALÍQUOTA	MULTA	ESTORNOS NÃO COMPROV.
31/01/2008	09/02/2008	20.175,76	17,0%	60,0%	3.429,88	31/01/2009	09/02/2009	295.540,18	17,0%	60,0%	50.241,83
28/02/2008	09/03/2008	146.868,65	17,0%	60,0%	24.967,67	28/02/2009	09/03/2009	216.743,35	17,0%	60,0%	36.846,37
31/03/2008	09/04/2008	183.932,82	17,0%	60,0%	31.268,58	31/03/2009	09/04/2009	317.011,82	17,0%	60,0%	53.892,01
30/04/2008	09/05/2008	99.187,71	17,0%	60,0%	16.861,91	30/04/2009	09/05/2009	185.925,18	17,0%	60,0%	31.607,28
31/05/2008	09/06/2008	33.292,29	17,0%	60,0%	5.659,69	31/05/2009	09/06/2009	225.406,12	17,0%	60,0%	38.319,04
30/06/2008	09/07/2008	131.699,71	17,0%	60,0%	22.388,95	30/06/2009	09/07/2009	387.913,24	17,0%	60,0%	65.945,25
31/07/2008	09/08/2008	162.474,94	17,0%	60,0%	27.620,74	31/07/2009	09/08/2009	376.133,88	17,0%	60,0%	63.942,76
31/08/2008	09/09/2008	363.809,59	17,0%	60,0%	61.847,63	31/08/2009	09/09/2009	516.009,18	17,0%	60,0%	87.721,56
30/09/2008	09/10/2008	387.731,53	17,0%	60,0%	65.914,36	30/09/2009	09/10/2009	1.025.275,06	17,0%	60,0%	174.296,76
31/10/2008	09/11/2008	388.741,18	17,0%	60,0%	66.086,00	31/10/2009	09/11/2009	912.536,88	17,0%	60,0%	155.131,27
30/11/2008	09/12/2008	293.700,65	17,0%	60,0%	49.929,11	30/11/2009	09/12/2009	734.932,59	17,0%	60,0%	124.938,54
31/12/2008	09/01/2009	266.114,41	17,0%	60,0%	45.239,45	31/12/2009	09/01/2010	619.143,24	17,0%	60,0%	105.254,35
<b>TOTAL</b>					<b>421.213,97</b>	<b>TOTAL</b>					<b>988.137,02</b>

Na Resolução do acórdão, houve a interposição do Recurso de Ofício pela 3<sup>a</sup> JJF, consoante previsão legal.

Inconformado com a deliberação proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada.

Em síntese, alega que a existência de saldo credor no período fiscalizado, “mesmo após a exclusão dos valores lançados a mais, nenhuma repercussão econômica ocorreu nos exercícios fiscalizados” Desta forma conclui que “os valores lançados a mais não foram utilizados”.

Assegura que houve estorno dos créditos lançados a maior antes da acusação fiscal, fato que não foi observado pelo Relator de piso.

Primeiramente, alega que comprovou na defesa, com a juntada do livro de Apuração de ICMS, que em setembro/2010, foram estornados créditos fiscais no valor de R\$ 1.246.740,44 e que nos períodos de apuração de 01/2010 a 08/2010, não houve a ocorrência de saldos devedores.

Em seguida pontua que a ação fiscal para que resultou no lançamento questionado foi iniciada no exercício de 2012 e os supostos créditos indevidamente escriturados foram estornados em setembro de 2010.

Assim, entende que “está caracterizada a espontaneidade na regularização da situação fiscal, fato que apresentamos na defesa e que não foi apreciado pelo julgador de primeira instância, que descumpriu com sua obrigação de atentar para um dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal na Bahia, contido no Artigo 2º de seu regulamento, ou seja o da verdade material”.

Nesta mesma toada, alega que a JJF feriu também o amplo direito de defesa ao deixar de apreciar

alegação acompanhada com elementos probantes, relativamente ao estorno espontâneo dos lançamentos indevidos, bem como teria desobedecido o princípio da legalidade ao desconsiderar o artigo 138 do CTN, “quando não atentou para o procedimento espontâneo, anterior ao procedimento fiscal”.

Em outro tópico, passa a falar da necessidade de compensação com crédito fiscal acumulado sugerido no acórdão de piso. Explica que o Relator sinalizou em seu voto que o débito deve ser quitado, para depois ser compensado com saldos credores acumulados. Entende que tal caminho “desrespeita o princípio da legalidade uma vez que ao concordar que “se pagos podem ser creditados”, quer condonar ao pagamento de valores indevidos, para que sejam depois resarcidos”. Afiança que tal procedimento caracteriza enriquecimento ilícito do Estado.

Adiante, coloca que a base para mensuração que se pode tomar neste processo são os valores apurados pelo próprio autuante na diligência saneadora requerida pela 3ª JJF. Alega que o valor dos créditos lançados a maior é de R\$ 1.359.415,81, lembrando que deste total, R\$ 1.246.740,44 já foram estornados em setembro de 2010.

Assim, expõe que “uma simples operação matemática de subtração nos leva a entender que o valor que efetivamente repercute nas finanças estaduais e que caracteriza o recolhimento a menor de ICMS é a diferença entre os dois valores, ou seja R\$ 112.675,37, não no exercícios de 2008 e 2009, mas no período de apuração 09/2010”.

Ao final de seu arrazoado, pede pela procedência do Auto de Infração no valor de R\$ 112.675,37 que corresponde ao valor do crédito fiscal escriturado a maior excedente ao valor estornado espontaneamente e anteriormente à ação fiscal.

Em termos, os autos foram encaminhados á PGE/PROFIS.

No Parecer de fls. 816 a 818, o n Procurador José Augusto Martins Júnior, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Alega que as pretensões recusais colidem com as disposições do art. 42, VII, a da Lei nº 7.014/96, que prevê a aplicação de penalidade de 60% do valor do crédito fiscal, mesmo quando a utilização não importe qualquer repercussão.

Em seguida, alega que não se faz possível a compensação preiteada pelo contribuinte.

Nestes termos, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Temos sob apreciação, Recurso Voluntário contra Decisão da 3ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, devido ao suposto cometimento de 01 infração, acima já descrita.

No seu recurso voluntário, o Contribuinte alega nulidade do PAF e improcedência por inexistência de utilização indevida e, sucessivamente, procedência parcial da infração 1.

Primeiramente, analiso as questões de nulidade.

Ao contrário do que fala o Contribuinte, não vejo nenhuma mácula que inquine de nulidade o Auto de Infração. Entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos, que as imputações lançadas estão claras, as bases de cálculo foram determinadas conforme os valores previstos em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes as autuações em discussão.

Também entendo que foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Assim, afasto as preliminares suscitadas.

No mérito, o Auto de Infração cuida da utilização indevida de crédito fiscal sobre os valores referentes ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária, nos meses de janeiro de 2008 a 2009, consoante demonstrativo, às fls. 07 e 08 e cópias do LRAICM às fls. 09 a 171.

Entretanto, a configuração da infração 1 perpassa também pela efetiva utilização dos créditos fiscais tidos como indevidos.

Pois bem.

Em seu recurso, a empresa lança a tese da falta de utilização efetiva dos créditos indevidos, pois, segundo relata, possuiria ao longo dos anos de 2008 a 2009, saldo credor acumulado em decorrência das suas operações.

Já expus o meu posicionamento no Acórdão CJF 0024-12.12 no sentido de que o crédito fiscal escriturado, mas não utilizado, deve ser apenas estornado, consoante entendimento trilhado pelo brilhante voto divergente do Conselheiro Nelson Daiha Filho, no Acórdão da Câmara Superior nº 0039-21.09, cuja argumentação, abaixo, resta colacionada:

#### **VOTO DIVERGENTE**

*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, impede 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 cinqüenta 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 apresentados 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.*

Com base nos mesmos fundamentos, entendo que, sem a utilização efetiva dos créditos para diminuir o valor do ICMS pago nos meses apontados no Auto de Infração, deveria haver, tão somente, o estorno dos respectivos valores na escrituração fiscal. Entretanto no caso em concreto, restou comprovado pela própria fiscalização que já houve o estorno do crédito antes mesmo do início da ação fiscal, ou seja, não há estorno a ser realizado!

Deste modo, discordo do juízo trilhado pela Junta de Julgamento Fiscal que entendeu configurado o ilícito tributário com o mero lançamento no livro fiscal, mesmo que não haja a efetiva utilização do crédito fiscal.

Entendo firmemente que o mero lançamento indevido realizado a crédito fiscal, nos livros fiscais do contribuinte, não seja suficiente para caracterizar a irregularidade tributária. Compreendo que somente com a efetiva utilização do crédito fiscal, quando o crédito indevido reduzisse efetivamente o valor do ICMS a ser pago é que estaria configurada a utilização indevida.

Devemos lembrar que no direito tributário, estamos lidando com tipos tributários fechados o cerrados, delimitando todos os elementos essenciais de sua definição legal. Portanto, entendo que uma situação é **escrituração indevida de crédito fiscal**, e outra, bem diferente, é a **utilização indevida (efetiva)** deste crédito pelo Contribuinte, reduzindo o imposto que seria devido ao Estado.

Assim, creio que incide no caso vertente 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, mas nunca a desproporcional multa do art. 42, VII, da Lei 7014/96.

Em face do quanto decidido acima, o Recurso de Ofício resta Prejudicado.

Pelo tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar Improcedente a infração 01, convertendo-a na multa prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96 e, diante do acima decidido, julgo PREJUDICADO o Recurso de Ofício.

#### **VOTO EM SEPARADO (Quanto à fundamentação)**

Em que pese a boa fundamentação externada no voto proferido pelo i.Relator, concordo com a Decisão no que se refere ao afastamento da nulidade suscitada e da conversão do imposto exigido em multa por descumprimento de obrigação acessória. Porém, divirjo quanto à fundamentação de que não pode “... o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal”.

Observo que, o voto divergente do Conselheiro Nelson Daiha Filho, no Acórdão da Câmara Superior nº CS 0039-21.09, que é trazido ao processo, como paradigma, foi voto vencido e não representa o posicionamento prevalente nas Decisões emanadas por este Conselho de Fazenda.

Com relação ao argumento de que o ICMS exigido, deve ser convertido em multa, esta questão - se a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tenha direito, configura utilização indevida, mesmo que possua saldo credor - é muito polêmica e foi apreciada pela Câmara Superior deste CONSEF no Acórdão CS N° 0039-21/09, que decidiu que “*Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da*

*sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação”.*

Entretanto, ocorreu uma alteração na redação do art. 42, VII da Lei nº 7.014/96, a partir de 28/11/07, na qual estabeleceu multa de:

*VII - 60% 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.*

Nesta situação presente, constato que:

1. Os créditos fiscais foram escriturados indevidamente no período de janeiro/08 a dezembro/09;
2. Em atendimento a diligência determinada pela 3ª JJF (fl. 690), o autuante refez o conta corrente da empresa fazendo a exclusão por mês dos créditos escriturados (fls. 697 e 698), o que resultou em saldo credor em todo período fiscalizado;
3. No mês de setembro/10 (fl. 256), o sujeito passivo efetuou lançamento de estorno do saldo credor no valor de R\$1.246.740,45, retificado posteriormente para R\$1.254.253,70 (DMA), porém em ambos resultado em saldo devedor de R\$107.822,36 naquele mês.
4. O Auto de Infração foi lavrado em 27/09/12, com início da ação fiscal em 15/08/12 (fl. 5).

Pelo exposto, restou comprovado como acima apreciado, que a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal créditos de ICMS, não permitidos pela legislação do imposto, mas dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado.

Logo, a interpretação que se dá ao disposto no art. 42, VII da Lei nº 7.014/96 é de que:

- A) Caso o contribuinte escriture indevidamente créditos fiscais, a simples escrituração não caracteriza utilização indevida do crédito, devendo se perquirir se este procedimento implicou em falta de pagamento do imposto (obrigação principal). Na situação presente, na fase instrutória, a 3ª JJF determinou a realização de diligência e foi apurado saldo credor em todo o período fiscalizado (2008/2009). Neste caso, concordo com o posicionamento do i. Relator;
- B) Se durante os trabalhos de fiscalização, restasse comprovado que com a exclusão dos valores dos créditos fiscais escriturados, resultasse em saldos devedores, o imposto deveria ser exigido;
- C) Se feita à exclusão do valor dos créditos fiscais, não resultasse em saldos credores em todo o período fiscalizado, deveria ser intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito fiscal escriturado indevidamente.
  - C1) caso o contribuinte não efetuasse o estorno mediante intimação – deveria ser exigido imposto e multa;
  - C2) caso o contribuinte efetuasse o estorno – deveria ser aplicada a multa.

Na situação presente, em todo período fiscalizado (2008 e 2009), feita a exclusão dos valores dos créditos fiscais escriturados indevidamente, não resultou em saldo devedor (fls. 697 e 698), logo, caberia a exigência do estorno, mediante intimação e caso não feito, aplicado a multa.

Entretanto, antes mesmo da ação fiscal iniciada em 15/08/12 (fl. 5), o sujeito passivo promoveu o estorno do crédito escriturado indevidamente no mês de setembro/10 (fl. 246), tendo inclusive juntado cópia do livro RAICMS do período de janeiro a agosto de 2010 (fls. 236 a 253), no qual se constata existência de saldos credores em todo o período subsequente, até a efetivação do lançamento do estorno de crédito do saldo credor.

Observo ainda que, conforme ressaltado pelo autuante, há pequenas divergências de valores

entre os saldos credores constantes do livro RAICMS juntado pela fiscalização (fls. 9 a 172) e o acostado pelo contribuinte (fls. 185 a 256), entretanto o saldo constante do livro em 31/12/09 de R\$1.697.448,80 (fiscalização - fl. 167) coincide com o apresentado pelo contribuinte à fl. 234.

Concluo que na situação presente, ficou comprovado que não houve utilização do crédito fiscal no período fiscalizado e que antes do início da ação fiscal, o contribuinte promoveu o estorno do saldo credor, não ficando caracterizada a acusação de utilização indevida de crédito fiscal.

Assim sendo, concordo com a Decisão contida no voto do Relator de que deve ser afastada a exigência do imposto, divergindo apenas quanto aos fundamentos apresentados, e concordo com a aplicação da multa proposta relativa a descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** a análise do Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **123624.0006/12-6**, lavrado contra **MARSCHALL INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (GEMA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO EM SEPARADO  
(Quanto à fundamentação)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS