

PROCESSO - A. I. Nº 146468.0128/13-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO TAQUIPE DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDOS - POSTO TAQUIPE DE COMBUSTÍVEIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0179-05/14
ORIGEM - INFAS VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/11/2015

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/15

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIAS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). IRREGULARIDADE NA CESSAÇÃO DE USO DO EQUIPAMENTO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. EXTRAVIO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR. 4. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICOS FISCAIS. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Infrações reconhecidas pelo contribuinte. Objeto de parcelamento. 5. ENTRADAS DE MERCADORIAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTA. Comprovado nos autos que as operações se referiam a entradas de bens remetidos em comodato. Descumprimento de obrigação acessória diversa. Aplicação da multa prevista no art. 42, inc. XXII, da Lei nº 7.014/96 (penalidade inespecífica). 6. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. Comprovado nos autos que os créditos lançados pelo contribuinte em sua escrita fiscal não foram objeto de compensação com débitos de ICMS. Acolhido parcialmente o pedido de redução da multa prevista no art. 42, XVII, "a", da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/05/2014, para exigir do sujeito passivo crédito no valor histórico de R\$ 159.572,00, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação de regência:

01 – *Falta de registro na escrita fiscal de entrada de mercadoria não tributável. Penalidade fixa no valor de R\$ 4.947,97;*

02 – *Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor da exigência R\$ 1.543,74;*

03 – *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, no decorrer dos exercícios de 2010 e 2011. Valor da exigência R\$ 145.460,29;*

04 – *Deixou de cumprir as exigências legais para a cessação de uso do ECF IONICS nº de Ordem 01. Penalidade fixa no valor de R\$ 4.600,00;*

05 – *Extravio de documentos fiscais. Penalidade fixa no valor de R\$ 2.750,00;*

06 – Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA. Penalidade fixa no valor total de R\$ 280,00.

Na oportunidade em que apresentou a defesa o sujeito passivo reconheceu a procedência das exigências consubstanciadas nos itens 2, 4, 5 e 6, insurgindo-se contra as imputações capituladas nos itens 1 e 3.

A Junta apreciou a lide na sessão de 09/09/2014 (fls. 631 a 638), tendo decidido à unanimidade pela Procedência Parcial do Auto de Infração. É o que se depreende da análise do voto condutor do acordão, abaixo reproduzido:

VOTO

A defesa acatou integralmente as exigências fiscais objeto das infrações 02, 04, 05 e 06. Consta ainda dos autos às fls. 625 a 628 que o contribuinte procedeu ao parcelamento das infrações reconhecidas. Os valores já recolhidos pelo sujeito passivo deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente.

Logo, a irresignação do sujeito passivo concentrou-se exclusivamente nas infrações 01 e 03.

Quanto à infração 1, as notas fiscais que serviram de lastro para autuação, cujos "espelhos" foram anexados às fls. 34 a 51 dos autos, revelam que as operações objeto do lançamento se referiam a saídas de bens em comodato para o estabelecimento da empresa impugnante. Nesta situação não há que se falar em "valor comercial", expressão que integra o tipo tributário-penal, contido no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96, por não se tratar de mercadorias adquiridas para fins de comercialização. O tipo tributário não fala em aquisição de bens, restringindo a mercadorias sem tributação ou com tributação antecipada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

Todavia, apesar do fato não se enquadrar no art. 42, inc. XI da Lei do ICMS, deveria o contribuinte ter procedido ao registro dos bens na sua escrita fiscal. Incorreu, portanto, na penalidade inespecífica, no valor de R\$ 50,00, prevista no art. 42, inc. XXII, do mesmo diploma legal acima citado, que se aplica neste momento, atendendo-se, inclusive, a um dos pedidos formulados na inicial.

No tocante à infração 3, a autuação decorreu de ação fiscal em processo de baixa da inscrição, face à desapropriação da área onde se encontrava o estabelecimento, na Av. Paralela. A exigência fiscal foi consubstanciada na acusação de utilização indevida de créditos fiscais de energia elétrica por estabelecimento do segmento comercial: (Posto Revendedor de Combustíveis).

O contribuinte admitiu, na peça de defesa, que equivocadamente lançou em sua escrita fiscal os créditos narrados no Auto de Infração. Mais adiante ponderou no sentido de que "o Erário não sofreu qualquer prejuízo decorrente de tal apropriação, não restando assim caracterizada a efetiva absorção dos montantes lançados, em detrimento do Estado". Ou seja, não teria ocorrido compensação financeira dos créditos fiscais apropriados na escrita.

O autuante ao contrapor os argumentos defensivos, ressaltou que o direito ao crédito do ICMS de energia elétrica pelo segmento comercial está vedado desde 01.01.2001. Com relação aos fatos alegados observou que uma vez refeitos os livros fiscais (folhas 340 a 390), os mesmos apontam para o fato de que não ocorreu absorção pela empresa (nem mesmo transferência a terceiros) dos aludidos créditos fiscais indevidamente lançados na escrita fiscal.

Pelo exposto acima, não há dúvidas de que restou provado nos autos que o autuado não compensou os créditos indevidos de energia elétrica com débitos de ICMS, até porque a atividade que exercia, relativa à revenda de combustíveis, é tributada de forma antecipada, pelo regime da substituição tributária. Todavia os créditos fiscais foram lançados escrituralmente nos livros de uso obrigatório do ICMS.

Neste caso remanesce tão somente a multa, prevista no art. 42, inc. VII, letra "a", da Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

Art. 42 - (...)

Inc. VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal.
(...)*

Insubistente, portanto, os pedidos formulados pelo contribuinte, de improcedência da autuação ou de conversão da exigência fiscal em multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. XVIII, "a", da Lei nº 7.014/96, correspondente a R\$140,00, visto que no ordenamento há penalidade específica para a situação posta nestes autos.

Frente ao acima exposto a infração 3 passa a ter a configuração apresentada no demonstrativo abaixo:

.....
Com a fundamentação acima alinhavada nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.
Ressalto, por fim, que todas as intimações e notificações relativas ao feito devem ser encaminhadas aos profissionais de advocacia regularmente constituídos nos autos.

Como é possível constatar da análise do voto acima reproduzido, os membros integrantes da 5ª desoneram parcialmente ambas as exigências objeto da impugnação. Quanto à infração 01 procederam ao reenquadramento da penalidade fixa originalmente cominada e quanto à infração 03, considerando que a escrituração indevida do crédito fiscal não ocasionou repercussão financeira, mantiveram a exigência apenas quanto à multa de infração, tal como previsto na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 da Lei n.º 7.014/96.

Em virtude da desoneração promovida nos valores exigidos através dos itens 01 e 03, o órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício nos termos do quanto previsto no art. 169, I, “a” do RPAF/1999.

Através da petição de fls. 645 a 649 o sujeito passivo se insurge contra os termos da decisão de base, relativamente ao item 03, requerendo que este órgão julgador a reforme e proceda ao reenquadramento da penalidade cominada para aquela prevista na alínea “b” do inciso XVIII do artigo 42 da Lei n.º 7.014/96, aplicável à hipótese de escrituração irregular em desacordo com as normas regulamentares.

Aduz que restou comprovado nos autos que a Recorrente não “utilizou” o crédito fiscal, já que não se apropriou deste para fins de abatimento do imposto devido, tendo apenas o escriturado de forma irregular. Argumenta que a multa de 60% (sessenta por cento) prevista na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 só é cabível quando verificada a utilização indevida de crédito fiscal, situação fática que não se amolda à hipótese dos autos.

Sustenta que em se tratando de aplicação de pena a interpretação da norma deve ser a mais benéfica para o contribuinte, especialmente no caso dos autos que restou comprovado que a escrituração do crédito correspondente à energia elétrica decorreu de mero erro de escrituração, desprovido de dolo, má fé ou intuito de fraude. Com o objetivo de corroborar a tese defendida em sua peça recursal traz a colação a ementa do Acórdão CJF nº 0551-12/06.

De forma subsidiária, na hipótese de este órgão entender aplicável a multa prevista na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 da Lei n.º 7.014/96, requer seja ela reduzida ao patamar de 5% a teor do quanto disposto no §7º do mesmo dispositivo legal.

Instada a se manifestar, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário em razão de a penalidade proposta encontrar expressa previsão na alínea “a” do inciso VII do artigo 42, não havendo do que se cogitar de lacuna na norma punitiva que autorize a aplicação da penalidade fixa no valor de R\$ 140,00, prevista no artigo XVIII, “b” da mesma norma legal.

Em mesa, contudo, a representante da PGE/PROFIS, se posicionou no sentido de que a multa cominada em razão da escrituração irregular dos créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica tem natureza de penalidade cominada em decorrência de obrigação acessória. Isto porque, no caso dos autos restou comprovado que a utilização dos créditos fiscais em comento não ocasionou inadimplemento da obrigação principal.

VOTO (Vencido quanto à infração 3 - Recurso Voluntário)

Para fins didáticos iniciarei o presente voto pela apreciação conjunta dos Recursos de Ofício e Voluntário, apresentados quanto à infração capitulada no item 3 do Auto de Infração.

Ao apreciar os argumentos apresentados pela defesa o órgão julgador *a quo*, a vista das provas dos autos no sentido de que a escrituração indevida do crédito fiscal não ocasionou falta de recolhimento de imposto no período fiscalizado, afastou a exigência do valor principal, mantendo, contudo, a multa isolada, procedimento que adotou com fulcro no quanto disposto na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 42 - (...)

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

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal.

Em sede de apelo, o sujeito passivo requer lhe seja cominada a penalidade fixa de R\$ 140,00 por entender que não fez o uso indevido de crédito fiscal a que a norma inserta no dispositivo legal acima reproduzido visou punir, mas apenas o escriturou de forma irregular.

Em que pese entender que o encargo correspondente a 60% (sessenta por cento) do montante do crédito escriturado indevidamente é elevado e desproporcional à hipótese em que se constata a inexistência de prejuízo ao erário, como no caso dos autos, a meu ver acertada a decisão de base e, por conseguinte, não assiste razão ao contribuinte.

Isto porque, em se tratando de ICMS, cuja apuração, como sabido, se dá através do confronto entre débito do imposto destacado nas operações de saída e os créditos incidentes sobre as operações de entradas, o ato de escriturar créditos não autorizados pela legislação já implica em utilizá-lo de forma indevida na medida em que passa a compor o saldo da conta corrente fiscal.

Exatamente porque se trata de uma corrente, onde os saldos credores apurados em determinado período são passíveis de compensação em períodos subsequentes, a conduta consistente na transferência de crédito não autorizado pela legislação do livro de Registro de Entradas para o livro Registro de Apuração do ICMS implica em utilização indevida.

No meu sentir, a utilização a que o legislador se refere se configura na medida em que, ao assim proceder, o contribuinte majora indevidamente o seu ativo fiscal, dando ensejo a um potencial risco de lesão ao erário.

Foi este potencial risco de dano que a norma visou punir com a multa isolada prevista na alínea “a” do inciso VII inciso ora em discussão. Caso não fosse essa a intenção do legislador, tal dispositivo não teria aplicabilidade na prática, já não há outra hipótese em que o contribuinte possa utilizar indevidamente crédito fiscal sem ocasionar descumprimento da obrigação principal que não seja a sua transferência para o livro de Apuração de ICMS, vale dizer para a conta corrente fiscal.

Demais disto, a penalidade que o Recorrente pretende lhe seja cominada só é aplicável nas hipóteses em que a conduta infracional não esteja expressamente prevista nas demais disposições do artigo 42, situação fática que entendo não se aplica ao presente caso.

Isto posto, passo a apreciar o pedido subsidiário apresentado pelo Recorrente, consistente na redução da penalidade para 5% (cinco por cento) do valor exigido a teor do quanto disposto no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7014/96, abaixo transcrito para melhor análise:

§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Inicialmente, necessário perquirir se na hipótese dos autos a obrigação inadimplida pelo Recorrente tem natureza acessória ou principal, já que a competência deste órgão para promover o cancelamento ou redução da penalidade diz respeito apenas às obrigações de natureza acessória.

Pois bem! Nos termos do §1º do art. 113 do CTN, obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação tributária principal consiste, portanto, numa obrigação de dar.

Já obrigação tributária acessória, prevista no §2º do mesmo art. 113, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Pressupõe a realização de atos – obrigação de fazer –

que auxiliem a Administração Tributária na fiscalização dos tributos.

Como visto, no caso dos autos, o sujeito passivo escriturou a crédito em seu livro Registro de Apuração de ICMS valores correspondentes ao imposto incidente sobre a aquisição de energia elétrica, cuja apropriação é vedada pela legislação de regência. Ao assim proceder, cometeu, indubitavelmente, uma irregularidade de escrituração apenada pela legislação com multa isolada equivalente a 60% dos valores escriturados.

Inquestionável me parece ser que o dever de escriturar o livro Registro de Apuração do ICMS consiste numa de fazer, porquanto, acessória. É através deste livro que o sujeito passivo evidencia os critérios que adotou para fins de confecção da sua conta corrente fiscal, demonstrando, afinal, o montante do imposto que deverá ser objeto de lançamento.

Por consequência lógica, não escriturá-lo ou escriturá-lo de forma irregular implica, necessariamente, em inadimplemento de obrigação acessória a que está incumbido na condição de sujeito passivo da relação obracional tributária.

À vista das provas dos autos – livros de Registro de Entradas e de Apuração de fls. 95 a 180 – é possível inferir com segurança que o descumprimento da obrigação de que aqui se não ocasionou falta de recolhimento do imposto, tendo a potencial lesão ao erário sido cessada, definitivamente, com a promoção da baixa de inscrição do contribuinte.

Da análise do documento de fl. 111 – livro Registro de Apuração, relativo ao mês de janeiro de 2010 – constato que há saldo credor transferido de períodos anteriores, no valor de R\$ 198.212,00. Este saldo credor, que não foi objeto de questionamento por parte da fiscalização, é suficiente para manter inalterada a situação da conta corrente fiscal durante o período fiscalizado, após o estorno dos créditos indevidamente escriturados.

Não vislumbro também a presença de dolo, fraude ou simulação já que a conduta praticada pelo Recorrente é relativamente comum e normalmente decorre de falha cometida pela administração. Ademais, como cediço, a prova da existência de dolo, fraude ou má fé nestas situações caberia ao Fisco.

Diante de tais circunstâncias, entendo restarem presentes os requisitos que autorizam a redução pretendida pelo Recorrente, diante do que NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reduzir a penalidade cominada para 5% (cinco por cento) do valor remanescente da exigência.

Finalmente, quanto a desoneração promovida pela decisão de piso quanto à infração capitulada no item 1 do Auto de Infração, entendo não merecer ser provido o Recurso de Ofício quanto a este particular.

Com efeito, restou comprovado no presente PAF que as notas fiscais, cuja falta de escrituração deu ensejo à exigência de penalidade fixa se referem a operações de entradas de bens em regime de comodato.

Nesta espécie de negócio jurídico que se caracteriza pela gratuidade, alguém (comodante) entrega a outrem (comodatário) coisa infungível, para que este a use temporariamente e depois a restitua, donde se conclui inexistir operação que implique em aquisição de mercadorias ou bens.

Nestes termos, entendo não merecer reforma a decisão de base que adequou a penalidade fixa cominada àquela prevista no art. 42, inc. XXII da Lei n.º 7.014/96, no valor de R\$ 50,00.

VOTO VENCEDOR (Quanto a infração 3)

Acompanho o posicionamento da Relatora quanto ao não provimento do Recurso de Ofício e concordo com os fundamentos apresentados para reduzir o montante da multa que foi aplicada na Decisão da primeira instância, referente a infração 3, porém discordo quanto ao porcentual de redução de 95%, que foi pedido pelo recorrente e acolhido no seu voto.

Entendo que nesta situação específica, há diversos elementos que justificam a redução da multa, em primeiro lugar considerando que se trata de um estabelecimento que encerrou suas atividades e pediu baixa; se trata de posto de combustível, cujas mercadorias comercializadas tiveram o ICMS retido no ato da aquisição da quase totalidade das mercadorias (gasolina, diesel, álcool).

Constatou que o período fiscalizado envolve os exercícios de 2010 e 2011, nos quais o sujeito passivo escriturou os créditos fiscais relativos a aquisições de energia elétrica, cuja utilização de crédito fiscal é vedada pelos estabelecimentos comerciais (art. 93, II do RICMS/97).

A 5ª JJF acolheu o pedido de afastamento da exigência do imposto, por entender que os valores lançados a crédito no livro fiscal não implicou em descumprimento de obrigação principal e converteu a exigência em multa de 60% prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, o livro RAICMS e DMAs acostados às fls. 111 a 158 registram operações de saídas tributadas, com indicação de pequenos débitos. Tomando por exemplo o mês de janeiro/10 (fl. 111) foi indicado débito de R\$230,67 (tributadas = R\$32,96 e outros débitos = R\$197,71), que foram absorvidos pelo crédito lançado indevidamente relativo à energia elétrica e pelo saldo credor do período anterior que indica valor de R\$198.212,00. Os pequenos débitos foram escriturados em todo o período fiscalizado nos exercícios de 2010 e 2011.

Como não se sabe a origem dos débitos relativo aos exercícios anteriores, caso fossem também relativo a energia elétrica, que se revelaram indevidos, existiria pequenos valores de imposto a recolher no período fiscalizado.

Considerando que neste processo não foram investigados a origem do saldo credor do período anterior ao fiscalizado que neutralizou os pequenos débitos escriturados, e ainda, que se trata de baixa solicitada há mais de três anos, proponho que o valor da multa seja reduzido para 10% do valor que foi aplicado pela 5ª JJF, o que resulta em valor devido de R\$8.727,62 conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Vcto	ICMS exigido	Multa/60%	Red. a 10%	Data Ocorr	Data Vcto	ICMS exigido	Multa/60%	Red. a 10%
31/01/10	09/02/10	8.169,67	4.901,80	490,18	31/01/11	09/02/11	4.876,42	2.925,85	292,59
28/02/10	09/03/10	8.229,91	4.937,95	493,80	28/02/11	09/03/11	4.498,34	2.699,00	269,90
31/03/10	09/04/10	8.519,81	5.111,89	511,19	31/03/11	09/04/11	5.003,07	3.001,84	300,18
30/04/10	09/05/10	6.093,17	3.655,90	365,59	30/04/11	09/05/11	5.134,84	3.080,90	308,09
31/05/10	09/06/10	5.586,78	3.352,07	335,21	31/05/11	09/06/11	6.169,58	3.701,75	370,18
30/06/10	09/07/10	6.180,76	3.708,46	370,85	30/06/11	09/07/11	6.274,24	3.764,54	376,45
31/07/10	09/08/10	6.808,49	4.085,09	408,51	31/07/11	09/08/11	5.737,76	3.442,66	344,27
31/08/10	09/09/10	6.100,90	3.660,54	366,05	31/08/11	09/09/11	6.142,33	3.685,40	368,54
30/09/10	09/10/10	6.712,63	4.027,58	402,76	30/09/11	09/10/11	6.974,29	4.184,57	418,46
31/10/10	09/11/10	5.993,42	3.596,05	359,61	31/10/11	09/11/11	7.482,20	4.489,32	448,93
30/11/10	09/12/10	6.073,28	3.643,97	364,40	30/11/11	09/12/11	7.366,14	4.419,68	441,97
31/12/10	09/01/11	5.332,26	3.199,36	319,94			TOTAL	145.460,29	87.276,17
									8.727,62

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE (Infração 3)

Em que pese o voto exarado pela n. Conselheira Relatora, peço a devida *venia* para divergir sobre o seu posicionamento quanto a utilização de crédito e escrituração, visto que o presente Auto de Infração está revestido de flagrante improcedência.

A fiscalização lança contra o Contribuinte a seguinte imputação:

Infração 03 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, no decorrer dos exercícios de 2010 e 2011. Valor da exigência R\$ 145.460,29;

Em sede de recurso, a empresa alega que não houve utilização indevida de crédito fiscal, uma vez que não houve abatimento do imposto a ser pago, mas tão somente registro de créditos para futura compensação, sem que houvesse qualquer repercussão financeira negativa para o sujeito

ativo, eis que possuía em todos os meses de apuração, saldos credores superiores aos referidos créditos indevidamente registrados.

Pois bem.

Cabe dizer que 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 pelo Sujeito Passivo 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 dialética, 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, pois a arma está municiada.

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.

Ademais, a aplicação da multa prevista no art. 42, XVIII, ‘b’ da Lei nº 7.014/96 pela escrituração indevida não deve ser considerada uma anuênciam do Estado ao procedimento de escrituração adotado pelo Recorrente, ao contrário, tal metodologia está ao arrepio da lei e, caso o Contribuinte viesse a efetivamente utilizar o crédito indevidamente escriturado, o Estado estaria legitimado para realizar novo lançamento, agora sim, com base na efetiva utilização indevida de crédito fiscal, onde há a redução do imposto a recolher.

Corroborando com o meu entendimento 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*:

“Dirijo o 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.

Incialmente, 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 carroto, 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 carroto – 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, carroto 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.”

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.

Nada mais justo e proporcional.

Dentro da lógica adotada ora adotada, não pune o contribuinte que errou quando da sua escrituração fiscal com a mesma severidade daquele que efetivamente abateu o pagamento do imposto devido com crédito indevido.

Pelo entendimento adotado no voto condutor, na primeira conduta, o sujeito passivo irá pagar multa de 60%, enquanto que, na segunda hipótese legal, muito mais deletéria, já que houve lesão ao estado, o sujeito passivo será compelido a pagar a mesma multa de 60%, além de restituir o imposto que deixou de pagar!

Nesta senda, dentro dessa interpretação, a legislação vai se punir a conduta menos gravosa (a mera escrituração), no mesmo grau de intensidade, que a conduta mais gravosa (creditamento indevido), fazendo letra morta a lei que pune a escrituração indevida.

Portanto, por esses motivos, deve ser totalmente repelida a tese de que a natureza do crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural.

Noutro aspecto, devemos apontar que, a despeito do Contribuinte ter escriturado créditos fiscais supostamente indevidos, está demonstrado pelos livros fiscais juntados pela própria fiscalização, que realmente não houve compensação com débitos dos valores indevidamente contabilizados, resultando na falta de pagamento de ICMS, como também não houve qualquer transferência para outros contribuintes do ICMS.

Destarte, nestas circunstâncias, não há que se falar em “Utilização” indevida de crédito, mas tão somente o registro indevido de crédito nos livros fiscais, atitudes totalmente diferentes que merecem tratamentos distintos, como prevê a própria legislação e os princípios gerais do direito.

Assim, entendo que merece guarida a tese recursal de que não houve utilização indevida e não houve dano efetivo ao Erário Estadual, incidindo 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 pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar improcedente a infração 3 e passar a cobrar a multa de R\$ 140,00 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, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146468.0128/13-9, lavrado contra **POSTO TAQUIPE DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$1.533,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor de **R\$8.727,62** e por descumprimento de obrigações acessórias no valor **R\$7.680,00**, previstas nos incisos VII, "a", XIII-A, "c", XVIII, "c", XIX e XXII, do mesmo diploma legal citado, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 3)– Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

VOTO DISCORDANTE (Infração 3) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO - RELATORA/VOTO VENCIDO
(Infração 3)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR
(Infração 3)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DISCORDANTE
(Infração 3)

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