

A. I. Nº - 269274.0301/15-3
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.
AUTUANTE - JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/05/2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0072-01/16

EMENTA: ICMS. SALDO CREDOR. MANUTENÇÃO INDEVIDA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal acumulado, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação, conforme art. 42, VII, "b", da Lei nº 7.014/96: **a)** estorno do créditos fiscais de ICMS utilizados indevidamente referentes a aquisição de serviço de transporte. O autuado fez sustentação oral, apresentou documentos, mas, não logrou provar a regularidade da escrituração do referido crédito. Infração subsistente. **b)** estorno do créditos fiscais de ICMS utilizados indevidamente referentes ao registro a maior no CIAP. O próprio autuante reconheceu o equívoco da exigência, quando não considerou efeitos da Lei Complementar nº 120/05, que equiparou às saídas tributadas, para fins do montante do crédito a ser apropriado, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Infração descaracterizada. **c)** estorno do créditos fiscais de ICMS utilizados indevidamente referentes ao lançamento de transferência dos créditos para o livro Registro de Apuração de ICMS sem a apresentação da respectiva nota fiscal. Os créditos estão regularmente escriturados nos respectivos livros fiscais dos estabelecimentos que mantinha originalmente os créditos e do autuado, para onde tais créditos foram transferidos. Estão registrados na EFD - Escrituração Fiscal Digital e DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS. O contribuinte não está dispensado de emitir o competente documento fiscal, mas o seu direito ao crédito fiscal é fidedigno, não poderia estar ameaçado pela falta da emissão da nota fiscal, sequer considerado indevido. Penalidade substituída pela aplicação da multa de R\$460,00, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Rejeitadas as nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/03/2015, exige multa percentual no valor histórico de R\$2.385.947,24 em razão das irregularidades, a seguir narradas:

INFRAÇÃO 1 - Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de

operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Além da aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal indevido, que não importou em descumprimento de obrigação principal pelo fato da empresa manter saldo de créditos acumulados, seguimos as decisões reiteradas do CONSEF representadas pelos Acórdãos CJF Nº 0118-11/13, CJF Nº 0206-11-13 e CJF Nº 0326-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - CONSEF de intimar o contribuinte para estornar o crédito do ICMS lançado indevidamente. Sendo assim, o contribuinte está sendo intimado para estornar os créditos fiscais de ICMS no valor de R\$ 10.206,65 utilizados indevidamente referentes a aquisição de serviço de transporte sem o respectivo recolhimento do ICMS. SEGUEM PLANILHA E INTIMAÇÃO PARA ESTORNO EM ANEXO. Período: outubro de 2012. Multa Percentual (60%): R\$6.123,99. Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 - Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Além da aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal indevido, que não importou em descumprimento de obrigação principal pelo fato da empresa manter saldo de créditos acumulados, seguimos as decisões reiteradas do CONSEF representadas pelos Acórdãos CJF Nº 0118-11/13, CJF Nº 0206-11-13 e CJF Nº 0326-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - CONSEF de intimar o contribuinte para estornar o crédito do ICMS lançado indevidamente. Sendo assim, o contribuinte está sendo intimado para estornar os créditos fiscais de ICMS no valor de R\$ 421.139,21 utilizados indevidamente referentes aos lançamentos a maior de crédito de ICMS no Livro CIAP por erro no cálculo da apropriação mensal do crédito. SEGUEM PLANILHAS E INTIMAÇÃO PARA ESTORNO EM ANEXO. Período: janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011 e janeiro a dezembro de 2012. Multa Percentual (60%): R\$252.683,54. Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 3 - Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Além da aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal indevido, que não importou em descumprimento de obrigação principal pelo fato da empresa manter saldo de créditos acumulados, seguimos as decisões reiteradas do CONSEF representadas pelos Acórdãos CJF Nº 0118-11/13, CJF Nº 0206-11-13 e CJF Nº 0326-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - CONSEF de intimar o contribuinte para estornar o crédito do ICMS lançado indevidamente. Sendo assim, o contribuinte está sendo intimado para estornar os créditos fiscais de ICMS no valor de R\$ 3.545.232,87 utilizados indevidamente referentes aos lançamentos de transferências de créditos de ICMS no livro Registro de Apuração (OUTROS CRÉDITOS) sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. SEGUEM PLANILHA E INTIMAÇÃO PARA ESTORNO EM ANEXO. Período: janeiro a dezembro de 2012. Multa Percentual (60%): R\$2.127.139,71. Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96;

Consta intimação ao autuado (fl. 39), para que procedesse ao estorno dos créditos fiscais de ICMS, no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

O contribuinte apresenta defesa, fls. 48/68, através do seu advogado, regularmente constituído, Procuração e Substabelecimento, fls. 72/82. Relata a tempestividade da impugnação e os fatos havidos no presente Processo Administrativo Fiscal - PAF.

Lembra que, embora na autuação, o Fisco exija somente os valores relativos às multas pela suposta utilização indevida de crédito fiscal, no próprio relatório, consta a obrigação para o estorno do valor dos referidos créditos de sua escrita fiscal e que foi objeto de intimação fiscal apartada, sem que estejam em cobrança, na autuação, quaisquer parcelas a título de ICMS, no presente Auto de Infração.

Diz que há um descompasso entre o fundamento da multa aplicada, a utilização indevida de crédito fiscal (art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96) e a ausência de lançamento do próprio ICMS que

seria logicamente decorrente da infração, assim capitulada, sendo o crédito escriturado alvo de simples intimação para estorno. Aduz que a própria divergência deflagra, exatamente, a ausência de materialidade da autuação, nos moldes em que fora lavrada, pois, se não houve utilização do crédito fiscal, não há que se falar em prejuízo ao Fisco a ensejar a multa punitiva aplicada, muito menos, base de cálculo para a imposição de multa de 60% do valor (a ser expurgado) de créditos não utilizados. Registra que tais créditos não são devidos.

Afirma que a multa aplicada de 60% sobre a “*utilização indevida de crédito fiscal*” resta esvaziada de conteúdo jurídico e econômico, quando estes não acarretaram a redução do imposto devido pelo estabelecimento. Destaca que em respeito aos princípios da legalidade e da verdade material, eventual insatisfação do fiscal autuante com a escrita fiscal da autuada deveria ser alvo de aplicação de penalidade prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS e não pela “*utilização indevida de crédito fiscal*” como consta da autuação, fato que poderá até mesmo nunca ocorrer, caso não sejam realizadas operações de saída tributadas pelo estabelecimento centralizador, o que não foi alvo de levantamento na autuação.

Insiste na nulidade da autuação pelo incorreto enquadramento legal das infrações que teriam sido cometidas e da penalidade aplicada, sublinhando o previsto no art. 18 do RPAF.

Observa que o enquadramento das três infrações é praticamente idêntico (excetuada a menor parte da infração 2, relativa ao período anterior ao RICMS/2012). No mais, diz, o enquadramento legal das infrações fazem remissão genérica ao art. 31 da Lei nº 7.014/96 e ao art. 309 do RICMS/2012. Defende que tais dispositivos, isoladamente considerados, não fazem qualquer referência às circunstâncias que ensejariam a utilização indevida de crédito fiscal, no caso em tela, sendo identificadas apenas no final de cada uma das infrações, descritas no relato fiscal. Na infração 1, “*aquisição de serviço de transporte sem o respectivo recolhimento do ICMS*”; infração 2, “*lançamento a maior de crédito de ICMS no Livro CIAP por erro no cálculo da apropriação mensal do crédito*”; e, finalmente, na infração 3, “*lançamentos de transferências de créditos de ICMS no Livro Registro de Apuração (OUTROS CRÉDITOS) sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito*”.

Salienta, segundo o art. 31, ou se estaria diante de inidoneidade da documentação fiscal ou de excesso de prazo no creditamento, ou, ainda, de escrituração em desrespeito às condições estabelecidas na legislação. Considerando-se esta última hipótese (porque as demais sequer foram cogitadas na autuação), poder-se-ia atribuir aos créditos glosados pelo Fisco a pecha de não terem sido alvo de tributação, nas operações subsequentes, condicionante “genérica” do princípio da não cumulatividade e que é regularmente aplicada aos contribuintes em geral.

Contudo, ressalta que sua atividade é de fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel (CNAE 17.10-9.00), cujas operações estão sujeitas a controle especial por parte do Fisco e que, em razão de sua própria natureza, não poderiam ser alvo do enquadramento “genérico” dado pela fiscalização na presente autuação. Por outro lado, no que se refere à infração 1, não lhe poderia ser exigida a arrecadação do imposto, eventualmente não recolhido na operação de frete, (corretamente escriturado na forma do DOC 03 em anexo – RAICMS 10/2012) e, em relação à infração 3, não haveria qualquer desconformidade quanto ao direito de crédito, acaso o fiscal autuante tivesse periciado os registros de apuração e livros fiscais da autuada, nos quais encontraria as transferências de ICMS para fins de controle e arrecadação do Estado (doc. 04 – DMA e RAICMS dos estabelecimentos).

Diz, ainda que, houvesse o Fisco discordado do modo pelo qual foram escriturados os créditos fiscais pelo estabelecimento autuado, é certo que não se estaria diante de creditamento indevido mas, sim, de mero equívoco de escrituração de créditos, passível de autuação por descumprimento de obrigação acessória nos moldes do art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade fixa no valor de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS, consoante o disposto nos artigos 157 e 158 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal RPAF), fato este que foi o principal alvo da

fiscalização em comento (a escrituração supostamente irregular de créditos fiscais, não utilizados pelo estabelecimento autuado conforme expressamente anotado na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração).

Em virtude destas qualificadoras e do que consta do relato fiscal (confirmado pela intimação apartada para o estorno de créditos), reafirma a ausência de semelhança entre o enquadramento dado às infrações autuadas (praticamente idênticas), sobre as quais se inclinou o fiscal autuante e o real motivo da exigência do estorno dos créditos escriturados (completamente destoantes das infrações e da penalidade capituladas na autuação), de modo que qualquer desconformidade poderia ter sido objeto de autuação por descumprimento de mera obrigação acessória.

Questiona a eficácia dessa autuação, pela evidente possibilidade de que os créditos escriturados fossem novamente registrados na escrita fiscal da autuação; lembra ainda que nenhuma parcela de ICMS deixou de ser arrecadada ao Estado da Bahia, em virtude da escrituração em testilha. Insiste que os elementos presentes nos autos, demonstram claramente que não há nenhuma identidade ou segurança entre os motivos e fundamentos que levaram o fiscal a lavrar a presente autuação e o que teria sido efetivamente infringido na legislação de regência, quaisquer que fossem os períodos considerados

Sustenta que a autuação deve ser declarada nula, nos termos do art. 18 do RPAF, já que os dispositivos tidos por infringidos não guardam qualquer correlação com a materialidade dos fatos apurados na autuação.

Diz que os crédito de ICMS apurados, através das transferências, estão regularmente escriturados e que centraliza créditos de ICMS oriundos de diversos estabelecimentos próprios cadastrados perante o Estado da Bahia e, por assim proceder, escritura regularmente grande volume de créditos derivados de suas atividades em seus livros e registros fiscais.

Declara que, excepcionalmente, em relação ao período de apuração compreendido entre janeiro e dezembro/2012, embora tenha escriturado corretamente os créditos nos registros de apuração (RAICMS/DMA,s) e livros fiscais de entrada do Estabelecimento autuado (DOC 04), deixou de proceder à emissão de Nota Fiscal para acobertar a sua transferência, nos termos do art. 114-A do RICMS/1997 e 306 do RICMS/2012 (aplicável somente às operações posteriores a 1º.04.2012).

Com relação à infração 3, diz que o fiscal autuante nada apreciou (ou, pelo contrário, ignorou evidência concreta), quanto ao fato de que todos os créditos foram corretamente identificados, nos registros de apuração do ICMS do estabelecimento como *"Transferência de Saldo Credor"*, de modo que não haveria qualquer descontrole da informação relativa aos saldos credores contra o Estado em função da correta anotação destes nos respectivos registros fiscais.

Em sentido oposto, demonstrando a necessidade de lastro nos registros de apuração do ICMS como documento essencial à efetivação da transferência de créditos de ICMS. Transcreve trechos dos Pareceres GECOT/DITRI 18252/2008, 01830/2011 e 01540/2013 emitidos pela Fazenda deste Estado, nesse sentido.

Assinala que dos trechos de tais Pareceres, resta evidente que a Secretaria de Fazenda exige como pressuposto de validade da transferência dos saldos credores de ICMS, a adequada escrituração no Registro de Apuração do ICMS, na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA), ou no CIAP, conforme o caso, servindo a Nota Fiscal de transferência como mero *"veículo"* desta transferência. Diz que as notas fiscais têm caráter meramente acessório, sendo, inclusive, admitida a substituição do Certificado de Crédito por Nota Fiscal Avulsa, nos termos do art. 75, III, § 2º do RPAF.

Reitera que em nenhum dos pareceres transcritos, faz-se a remissão aos artigos que foram objeto da presente autuação. Muito pelo contrário, ao dispor sobre o requisito formal para transferência, os pareceres fazem remissão aos artigos 114-A do RICMS/97 e ao art. 306 do RICMS/2012, dispositivos diversos dos que constam na capitulação legal do presente Auto de Infração.

Afirma que em ambos os dispositivos, a simples emissão da nota fiscal que acoberte a

transferência não exaure a obrigação tributária, mas, é necessária a confirmação de que tais operações foram devidamente escrituradas no Registro de Apuração do ICMS, na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) ou no CIAP, conforme o caso. Deduz, ainda que houvesse simples descumprimento de obrigação acessória, no tocante à escrituração de Nota Fiscal que acobertasse o registro do crédito transferido, o fato é que, para que reste configurada a ocorrência do crédito indevido, dever-se-ia, em última análise, depurar se o crédito teria sido transportado corretamente ao estabelecimento acumulador, quer fosse ou não do mesmo contribuinte, em respeito aos princípios da legalidade e da verdade material.

Sustenta que não se questionou, na autuação, a qualidade dos créditos transferidos e a simples ausência de escrituração de nota fiscal não gerou qualquer prejuízo ao Fisco, concluindo-se pela improcedência da autuação por *“utilização indevida”* de crédito fiscal e o estorno de créditos correspondente na hipótese destes autos.

Diz que é também incorreta a apuração fiscal do aproveitamento de ICMS, em relação ao ativo permanente: *“da proporção saídas totais x saídas isentas ou não-tributadas”*.

Aduz que para a correta apreensão da matéria, faz anexar à presente defesa a totalidade dos registros constantes no CIAP do período fiscalizado (doc. 05 – livros CIAP em mídia digital).

Sinaliza que a grande celeuma diz respeito ao crédito em relação à entrada de mercadorias no seu ativo fixo, ou uso e consumo, à razão de 1/48, mas sem observar a proporção, dentro desses 1/48, das saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais, pois tais operações não geram débito do imposto e, portanto, não pode haver sobre elas creditamento por parte da autuada.

Diz também que, após a edição da Lei Complementar nº 120/05, que alterou o art. 21 da LC 87/96 (Lei Kandir), o setor de atividade da Autuada foi excepcionado da regra de estorno de créditos, especificamente quando envolver operações destinadas ao exterior ou praticadas com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, expressamente discriminadas no dispositivo, cuja leitura deve ser efetuada em conjunto com o art. 20 da LC 87/96.

A partir desta alteração, afirma que referidas operações passaram a ser consideradas tributadas, questão sensível à cadeia econômica na qual está inserido, por anular os efeitos da regra imunizante contida no art. 150, VI, “d” da CF/88 e a validade do *discrímen* estabelecido vem sendo reconhecida pela jurisprudência (decisão concessiva de medida liminar na Ação Cautelar 2.559, vinculada aos autos do Recurso Extraordinário nº 554.683. Relator Min. Celso de Mello, Recorrente: SCHWEITZER-MAUDUIT DO BRASIL S/A), que se encontra pendente de julgamento de mérito. Junta extrato de outra decisão, RE 695153.

Pontua que houve erro fiscal, que calcularam a proporção de saídas isentas e não tributadas (e que não geram créditos do imposto) não somente sobre o total das operações de saídas, mas também sobre a parcela relativa a operações que são desoneradas do imposto, na forma prevista pela LC 120/05 para concretização do preceito constitucional, exigindo o correspondente estorno de maneira contrária à norma inserida no § 2º do art. 21 da LC 87/96.

Reitera o disposto LC nº 120/05. Sublinha que nem os Decretos 6.284/97 e 13.780/2012 poderiam prever quaisquer óbices à apropriação dos valores relativos às entradas de mercadorias do ativo fixo e que os Agentes da Administração Pública estão adstritos aos termos da lei. Pede o cancelamento da infração.

Discorre sobre a limitação das sanções tributárias; sobre os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Pede que, não sendo integralmente acolhida a impugnação, seja afastada a multa de 60% sobre o valor dos créditos, supostamente indevidos, e cuja escrituração não provocou qualquer supressão de imposto à arrecadação da Fazenda do Estado da Bahia, sob pena de violação retro referida.

Contesta a penalidade aplicada, reafirmando que a mesma deve guardar correspondência ao ilícito cometido pelo autor, sob pena de invalidade e que na seara do Direito Tributário Brasileiro a tributação se reveste de limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário.

Discorre sobre o princípio do não-confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da CF/88.

Observa que o próprio relato fiscal confirma expressamente não ter ocorrido qualquer lesão ao Fisco, uma vez que os créditos permaneceram acumulados, em todo o período fiscalizado, enquanto a multa aplicada com base no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 tem por pressuposto de sua incidência a “*utilização indevida de crédito fiscal*”.

Frisa que o termo “*utilização*” não se trata de mera semântica, mas, de condição *sine qua non* da própria penalidade aplicada. Isto é, a sua ocorrência exige a efetiva utilização do crédito e que, em última análise, resulta no abatimento dos débitos a serem adimplidos pelo contribuinte que os utilizou. Repete que o fato concreto positivado nesta autuação vai de encontro à infração que lastreia a exigência e, por inexistir tributo devido, em razão da simples escrituração de crédito, a multa em questão revela-se manifestamente desarrazoada, desproporcional e, conseqüentemente, violadora do princípio constitucional do não-confisco.

Transcreve a jurisprudência do país, concluindo que a desproporcionalidade das multas, quando não se deixou de pagar o imposto. Pede, no caso em concreto, a aplicação da penalidade prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, de R\$ 140,00, em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Na informação fiscal, fls. 104/110, o Auditor Fiscal assinala as decisões do CONSEF nos Acórdãos CJF Nº 0118-11/13, CJF Nº 0206-11/13 e CJF Nº 0326-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - CONSEF ao aplicar a multa de 60% do valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno.

Explica que no artigo 31 da Lei nº 7014/95, o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação, além da escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Já o artigo 309 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12).

Quanto sugestão de aplicação da multa formal de R\$140,00 pela escrituração irregular do livro registro de apuração, registra que o fato da autuada lançar os créditos fiscais de ICMS em seu livro Registro de Apuração do ICMS já caracteriza o uso do crédito fiscal, independente da compensação com o débito ou não. Não se trata de mero equívoco de escrituração de créditos, conforme comentário do autuado, mas, de lançamento de valores expressivos de ICMS, sem documentação idônea garantindo esse direito e alterando o saldo no livro Registro de Apuração do ICMS. Assim, não poderia aplicar uma multa formal, como se fosse uma obrigação acessória.

Reitera que no Auto de Infração, o enquadramento legal e a multa aplicada refletem o real motivo da exigência do estorno dos créditos escriturados; ainda que houvesse erro na indicação do dispositivo, o que não é o caso, não haveria motivo para nulidade deste Auto de Infração, conforme o mesmo artigo 18 do RPAF citado pela autuada e também o artigo 19 - transcreve os dispositivos.

Diz que não procede as alegações de nulidade do autuado e que foram cumpridas todas as formalidades previstas na legislação vigente; a constituição formal do crédito obedeceu todo o rito processual previsto no CTN e no RPAF.

Quanto a alegação de legitimidade dos créditos do autuado, informa que apesar da regular escrituração desses de créditos, no livro de apuração do ICMS, não houve a emissão do documento fiscal idôneo, que garanta o direito ao crédito do imposto, sendo que o artigo 31 da Lei nº 7014/96 coloca condições adicionais quando diz *...“está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.”* Conclui que não foram atendidas as condições que permitem o direito ao crédito fiscal de ICMS.

Diz que os Pareceres da GECOT/DITRI não comentam sobre a dispensa da emissão da nota fiscal. Pelo contrário, citam sempre acerca das “NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIAS”, que servirão de base para o registro na escrita fiscal.

Sobre os argumentos que houve erro na apuração do crédito, em relação ao ativo permanente, na

proporção "saídas totais x saídas isentas ou não tributadas", diz que revisou as planilhas de cálculos, observando que houve, de fato, erro no levantamento da proporcionalidade para o cálculo do estorno de crédito do ICMS, pois não foi levado em conta o direito a manutenção do crédito dos insumos relativos as operações de saídas do papel para impressão de livros, jornais e periódicos nos períodos de 2010, 2011 e 2012. Diz que excluiu do Auto de infração a imputação 2, elaborando novo demonstrativo de débito.

Quanto aos princípios que devem ser observados na aplicação das multas, ratifica que a atividade fiscalizadora está plenamente vinculada a aplicação da legislação vigente, não lhe cabendo discutir ou definir os critérios de proporcionalidade da multa, mas, aplicar o dispositivo legal da forma que ele se apresenta. Considerando a tipificação da infração, ora discutida, fez o seu enquadramento no art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96, que prevê multa de 60%.

Pede, por fim, a manutenção das infrações 1 e 3, pois concordou com os argumentos defensivos em relação à infração 2, o que resultou no valor total do débito de R\$2.133.263,70, conforme o novo demonstrativo, fl. 110.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a apuração das 3 infrações descritas na inicial dos autos, que serão apreciadas nas linhas seguintes.

Argumenta, preliminarmente, a nulidade dos autos, em face de descompasso entre o fundamento da multa aplicada, a utilização indevida de crédito fiscal (art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96) e a ausência de lançamento do próprio ICMS decorrente da infração. O crédito escriturado foi alvo de simples intimação para estorno, deflagrando a ausência de materialidade da autuação. Acusa que a multa aplicada é desproporcional e tem nítido caráter de confisco, admitindo a aplicação da multa de R\$140,00, prevista no art. 42, XVIII, "b", da Lei nº 7.014/96, por escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

O direito não assiste ao autuado, nesse quesito. O Auto de Infração contém os elementos necessários à sua lavratura e se apresenta formalmente em acordo com o art. 39, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99). A descrição das infrações nos autos foram feitas de forma que possibilitou ao autuado o amplo entendimento das acusações que lhe estavam sendo imputadas, permitindo a apresentação das suas razões da maneira e com os elementos de provas de que dispunha, ou entendeu suficientes na sustentação das suas teses.

Sobre a alegação de que a aplicação da multa de 60% teria efeito de confisco (art. 150, IV, CF 88), observo que a incidência dessa penalidade isolada encontra-se prevista em dispositivos da Lei nº 7.014/96, conforme consta na inicial dos autos; ademais, está afastada da competência desse órgão julgador a apreciação da alegação de inconstitucionalidade das leis, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Desta maneira, não acolho a preliminar de nulidade do Auto de Infração, pois não se concretiza nestes autos quaisquer hipóteses que a autorize, tampouco, a substituição da penalidade aplicada pelo Auditor Fiscal.

No mérito, em síntese, o Auto de Infração foi lavrado para exigir crédito tributário em relação à imposição de multas pela utilização indevida de créditos fiscais, nos termos do art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96. À descrição de cada infração, segue-se o correto objeto da imposição fiscal:

A primeira infração aponta a utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$ 10.206,65, relativo a aquisição de serviço de transporte sem o respectivo recolhimento do ICMS, implicando a multa no percentual de 60%, no valor de R\$6.123,99.

Na segunda infração, a multa recaiu sobre o valor de R\$421.139,21, em relação aos créditos fiscais referentes aquisição de serviço de transporte, sem respectivo recolhimento do ICMS, implicando multa percentual de 60% e penalidade no valor de R\$252.683,54.

O terceiro item contempla a multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal de R\$3.545.232,87, tendo

consignado Auditor Fiscal que houve utilização indevida, referente aos lançamentos de transferências dos créditos de ICMS no livro Registro de Apuração sem a apresentação do documento comprobatório do direto ao referido crédito, totalizando penalidade no valor de R\$2.127.139,71.

Nas razões, alega o autuado que os crédito de ICMS das transferências estão regularmente escriturados e que centraliza créditos de ICMS oriundos dos seus diversos estabelecimentos cadastrados perante o Estado da Bahia; excepcionalmente, em relação ao período de apuração compreendido entre janeiro e dezembro/2012, embora tenha escriturado corretamente os créditos nos registros de apuração, tanto no livro Registro de Apuração, na DMA e demais livros fiscais, deixou de proceder à emissão de Nota Fiscal para acobertar a sua transferência (art. 114-A do RICMS/1997 e 306 do RICMS/2012).

Com relação à infração 3, diz que todos os créditos foram registrados no livro de apuração do ICMS (*Transferência de Saldo Credor*), que é o fundamento para a transferência dos créditos de ICMS, conforme lavrou os Pareceres GECOT/DITRI 18252/2008, 01830/2011 e 01540/2013.

O Auditor Fiscal, na sua informação assinala que tomou por base as decisões do CONSEF nos Acórdãos CJF Nº 0118-11/13, CJF Nº 0206-11/13 e CJF Nº 0326-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - CONSEF ao aplicar a multa de 60% do valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno.

Admite que os créditos fiscais estavam regularmente escriturados no livro de apuração do ICMS, não houve, contudo, a emissão do documento fiscal idôneo que garanta o direito ao crédito do imposto, de acordo com a indicação do artigo 31 da Lei nº 7014/96, tampouco os Pareceres da GECOT/DITRI estabelecem a dispensa da emissão da nota fiscal.

Diz que excluiu a multa aplicada sobre a segunda infração, considerando que houve erro na apuração do crédito sobre as aquisições para o ativo permanente, na proporcionalidade das saídas tributadas. Admite que desconsiderou o direito a manutenção do crédito dos insumos relativos as operações de saídas do papel para impressão de livros, jornais e periódicos.

Cabível assinalar que não houve, a rigor, diverso do que consignou o preposto do Fisco, a utilização indevido da créditos fiscais de ICMS. Ainda porque o autuado mantém considerável saldo credor de crédito fiscal de ICMS, R\$17.971.265,23, em dezembro de 2012, (fls. 28), que se foram acumulando, em face do modelo de atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Numa síntese, o lançamento de ofício teve origem na falta de estorno dos créditos fiscais acumulados, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, em face das razões consignadas nos autos. Como os fatos em questão não importaram descumprimento da obrigação principal, a conduta do contribuinte autuado amoldou-se na hipótese prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "b" da Lei nº 7.014/96.

O aludido dispositivo, em sua redação anterior, 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 foi alterado, passando a seguinte redação atual:

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

Tal alteração veio corrigir um erro histórico de interpretação na exigência do ICMS, no Estado da

Bahia. O disposto anterior permitia o equivocado entendimento da exigência da multa, além do imposto, na simples escrituração de créditos fiscais, considerando que a "utilização indevida de crédito fiscal" correspondia ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

Juridicamente, a escrituração de créditos fiscais não é, nunca foi e jamais será fato gerador do ICMS. O artigo 114 do CTN - Código Tributário Nacional define que o fato gerador da obrigação principal é aquela situação necessária e suficiente para que ocorra a incidência do tributo. O artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece os possíveis fatos de incidência do ICMS. Por obvio, não elenca a escrituração de créditos fiscais, ainda que por equivoco.

Com efeito, o simples lançamento na escrita de créditos fiscais não pode, por si só, constituir obrigação de pagar imposto, mas somente quando esse crédito seja efetivamente utilizado para reduzir o montante do imposto devido. Escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica completamente diversa, surgem também em momentos diversos. A escrituração isolada de créditos, no momento da entrada da mercadoria, não provoca qualquer efeito jurídico, cujos saldos estejam estacionados em conta gráfica; mas somente quando houver a compensação pelo confronto de débitos, no momento da saída de mercadoria do estabelecimento em operação de circulação. Somente nesse momento, poder-se-ia afirmar que houve a utilização dos créditos e a partir de então, a verificação se indevida ou não.

A escrituração de créditos fiscais não atrai sobre si a incidência tributária por ser inócua juridicamente, no momento de sua ocorrência. O entendimento anterior predominante de que o crédito fiscal tinha natureza escritural, e que a "utilização" correspondia ao próprio lançamento na escrita fiscal, sob o argumento de que com os créditos escriturados o contribuinte poderia, em momento posterior, utilizar livremente, pagar o ICMS, transferir para outros contribuintes, escriturar outros créditos contando com eventual inércia da Administração Pública, entre outras possibilidades, data vênua, seria subverter toda a estrutura jurídica, atribuindo consequências fiscais a um ato ainda não efetivamente relevante na esfera do direito, considerado isoladamente.

Entretanto, com a edição da Lei nº 10.847/07, para os fatos geradores ocorridos após àquela data, *na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação, que não importe em descumprimento de obrigação principal*, como se observa no caso em concreto, são pertinentes apenas a exigência da multa de 60% do valor do crédito fiscal considerado indevido, sem prejuízo da exigência do estorno.

Em face de tais pressupostos, ao examinar o lançamento fiscal na infração 1, verifico que o questionamento fiscal foi o registro do crédito de ICMS, no valor de R\$10.206,65, na escrita digital do autuado, relacionado à prestação do serviço de transporte, na qualidade do tomador.

Na data designada para o julgamento da lide, o contribuinte autuado, através do seu advogado, regularmente constituído, fez sustentação oral, apresentou documentos eletrônicos, na assertiva de que fez os registro dos créditos conforme estabelecido na legislação, e mesmo com a apresentação de outros documentos, em data posterior, na data do novo julgamento, não logrou provar a regularidade da escrituração do referido crédito.

Nesse caso, a exigência da multa resta subsistente, restando caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, no valor de R\$6.123,99 (60% de R\$10.206,65), prevista no art. 42, VII, "b", da Lei do ICMS do Estado da Bahia, *in verbis*:

"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"

Na segunda infração, o próprio Auditor Fiscal reconheceu o seu equívoco, quando não considerou os efeitos da Lei Complementar nº 120/05, que equiparou às saídas tributadas, para

fins do montante do crédito a ser apropriado, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Excluiu corretamente a imposição da aludida multa;

No terceira infração, a penalidade foi imposta porque o autuado não emitiu, por equívoco, no período de janeiro a dezembro de 2012, os documentos fiscais alusivos às operações de transferência de créditos fiscais de suas filiais no Estado da Bahia para o estabelecimento autuado, considerado centralizador dos créditos acumulados.

Examinando a documentação acostadas aos autos, verifico que os créditos fiscais estão regularmente escriturados nos respectivos livros fiscais do estabelecimento que mantinha originalmente os créditos e do estabelecimento autuado, para onde tais créditos foram transferidos. Estando, pois, corretamente registrados na EFD - Escrituração Fiscal Digital e DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS (fls. 29/33).

Dessa forma, não é razoável a prevalência do entendimento fiscal no sentido de que, *"apesar de encontrar escrituração dos valores dos créditos no livro de apuração de ICMS, não houve a emissão do documento fiscal idôneo que garanta o direito ao crédito do imposto"*.

O contribuinte não está dispensado de emitir, no caso em discussão, o competente documento fiscal, mas o seu direito ao crédito fiscal é fidedigno, nasceu das operações anteriores, tem natureza constitucional e não poderia estar ameaçado pela falta da emissão da nota fiscal, sequer considerado indevido, no caso em concreto.

Dessa forma, insubsistente a penalidade de 60% sobre o valor dos crédito fiscal, considerado indevido, substituindo, contudo, pela aplicação da multa de R\$460,00, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, que incide, em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.

Posto isso, o presente Auto de Infração resta subsistente em parte, no valor de R\$6.583,99, nos termos a seguir descritos:

Infração 1 - Multa por descumprimento de obrigação acessória - Procedente, valor de R\$6.123,99.

Infração 2 - Multa por descumprimento de obrigação acessória - Procedente, valor de R\$460,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269274.0301/15-3**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas no valor total de **R\$6.583,99**, sendo multa percentual no valor R\$6.123,99 e por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00, previstas no art. 42, incisos VII, "a" e XXII, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO – JULGADOR