

**PROCESSO** - A. I. Nº 206880.0106/12-1  
**RECORRENTE** - FRIGORÍFICO MODELO LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0043-04/13  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 01/09/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0245-11/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **c)** SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Revisão fiscal levado a efeito pela ASTEC/CONSEF atestou, através do Parecer nº 00031/2014, que houve repercussão econômica parcial em decorrência dos erros escriturais cometidos. Se o crédito foi *efetivamente utilizado*, seja para redução total ou parcial do valor a ser pago, implica em descumprimento de obrigação principal, por onde se *exige o imposto que deixou de ser pago, mais a multa de 60%*, com fundamento no inciso II, alínea “F” do art. 42, da Lei nº 7.014/96. Por outro lado, se o crédito for *escriturado*, mas *não foi utilizado efetivamente*, e não implicou em redução total ou parcial do valor a ser pago, não restou configurado o descumprimento da obrigação principal (repercussão econômica), em que se *aplica a multa de 60%*, estornando-se os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, “a”, já que esse dispositivo se refere à “exigência do estorno”, e não à “exigência do imposto”. O ato praticado atrai a incidência da multa de 60% sobre o valor do crédito, conforme a indicação do inciso VII, “a”, do mesmo dispositivo citado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF, constante no Acórdão nº 0043-04/13, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epígrafado, lavrado em 26/06/2012, em razão das seguintes irregularidades:

*INFRAÇÃO 1: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme Anexo III - Demonstrativo da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Valor Histórico: R\$11.345,89 – Multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 2: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexo II - Demonstrativo da utilização indevida do crédito fiscal referente a aquisição de material para uso consumo do estabelecimento. Valor Histórico: R\$8.167,71 – Multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 3: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subsequente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto, conforme Anexo I - Demonstrativo da falta de estorno do crédito Fiscal devido, conforme art. 100, inciso VIII do RICMS/Ba. Decreto nº 6.284/97. Valor Histórico: R\$105.589,13 – Multa de 60%;*

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 4ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 210/215):

*Saliento que o presente Auto de Infração obedeceu, em sua lavratura, aos ditames do Art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.*

*Conforme o destaque constante na peça defensiva, sobre o equívoco na data de ocorrência dos fatos geradores relativos aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2009, estas foram retificadas e o sujeito passivo foi devidamente notificado, conforme os demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração.*

*No mérito, na infração 1 consta que o sujeito passivo utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento, consoante o demonstrativo de fl. 29, nos meses de janeiro de 2009, fevereiro de 2009 e março de 2009.*

*Consta no código 1.551 do RAICMS (fl. 123), que no mês de janeiro de 2009, o lançamento do crédito referente ao ativo imobilizado no valor de R\$ 199,16. No mês de fevereiro, os valores de R\$ 496,48 (código 1551) e de R\$ 4.833,39 (código 2551), RAICMS fl. 125. E no mês de março de 2009, o valor de R\$ 5.816,86, código 2551.*

*O contribuinte não contesta o lançamento nem os seus valores, nem a razão da acusação, apenas refaz o conta corrente fiscal e pede a improcedência da autuação, sob o argumento de que não teria utilizado efetivamente o saldo credor escriturado no livro RAICMS.*

*OS dispositivos infringidos são: Art. 97, inciso XII, art. 93, parágrafo I, inciso I, alínea “a” e 124 do RICMS/BA, como segue:*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

*XII - quando se tratar de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001, em relação (Lei nº 7710/00):*

*a) à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*b) à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição.*

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*Deste modo, fica mantida a infração, posto que os lançamentos efetuados nos livros fiscais comprovam a utilização indevida do crédito fiscal em comento.*

*Quanto à infração 2, relativa à utilização indevida de crédito fiscal, referente à material de uso e consumo, o Anexo II, fls. 26 lista as notas fiscais de aquisições com CFOP 1556 e 2556, objeto da autuação. Friso que em conformidade com o disposto no art. 93, inciso V, alínea “b”, somente a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, fixado em 01.01.2011, será permitido a utilização de crédito fiscal, das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

*Em conformidade com os elementos contidos nos autos, não resta dúvida de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de material para uso e consumo, prática vedada pela legislação tributária até o advento da data de 01.01.2011. Fica mantida a infração.*

*Na infração 3, a exigência refere-se à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subseqüente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto.*

*No demonstrativo de fls. 07 a 25 relativo à “FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL DEVIDO”, relativo ao exercício de 2009, constam os valores mensais do crédito a estornar, em decorrência das saídas não tributadas, procedimento regulamentado no art. 100, inciso VIII do RICMS/BA a seguir:*

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*VIII - estiverem vinculados a operações sujeitas à dispensa do pagamento do imposto de que cuida o item 6 da alínea "a" do inciso III do art. 125, exceto em se tratando dos insumos agropecuários previstos no art. 20.*

*O sujeito passivo não contesta o mérito da infração mas questiona a exigência fiscal no que tange ao fato de que não teria utilizado o crédito fiscal, lançado no seu conta corrente, indevidamente, mas seria mero erro escritural.*

*Contudo este argumento não tem pertinência para caracterizar a infração, posto que ocorrido o fato antijurídico incide a norma e em caso de descumprimento ou ocorrido o ilícito cabe ao fisco constituir o crédito tributário, sujeito à penalidade cabível. Portanto, no demonstrativo elaborado pelo autuante, resta claro que do total das vendas foi apurada a base de cálculo tributada efetiva e encontrado o percentual de venda tributada efetivo. O contribuinte escriturou o crédito fiscal como se todas as suas saídas tivessem sido tributadas, e não observou que o percentual das saídas efetivamente tributadas deveria ser aplicado para encontrar o crédito fiscal de direito. Nesse caso, o autuante fez os cálculos e encontrou o crédito fiscal a estornar, conforme o art. 100, inciso VIII do RICMS/BA.*

*Infração procedente.*

*Quanto ao argumento de que o crédito fiscal lançado no livro fiscal seja meramente escritural, o posicionamento anterior deste CONEF, era no sentido de que devia prevalecer a exigência fiscal, como no caso, da Decisão prolatada no Acórdão CJF 043-12/10, entendimento posteriormente reformulado por este Conselho de Fazenda Estadual.*

*Assim, transcrevo o entendimento manifestado no voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Auxiliadora, que reflete o posicionamento do CONSEF, no Acórdão CJF 043-12/10, o qual peço vênha para reproduzir como segue:*

*“Ressalto de que ao longo do tempo, este Colegiado prolatou diversas decisões sobre a matéria em questão. Algumas com tese contrária ao entendimento ora exposto, outras a ele se aliavam.*

*Objetivando pacificar o entendimento, a discussão subiu à Câmara Superior desta Corte Administrativa, que aconteceu através do Acórdão CS Nº 0039-21/09 que sustentou a tese ora exposta. Para melhor compreensão, transcrevo parte do voto nesse Acórdão prolatado:*

*“(....).*

*Assim, quanto ao mérito do Recurso Extraordinário, também de logo podemos afirmar que comungamos do posicionamento da Procuradoria, expresso no presente Recurso, na medida em que a Decisão vergastada foi proferida em clara contrariedade à legislação posta, trazendo tese que nenhum amparo encontra nas normas que fundamentam o ICMS, desde sua base até a norma maior, a Carta Magna, e nem encontra guarida na jurisprudência majoritária deste Conselho de Fazenda, ..*

*E, de fato, é remansosa na jurisprudência e na doutrina que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural, ou seja, sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.*

*É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não-cumulatividade -mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com mercadoria sujeitas a pagamento antecipado por substituição tributária, realizando saída com fase de tributação já encerrada (caso do contribuinte autuado), ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou ainda porque em determinado mês os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte, e todas estas hipóteses, ocorrendo com frequência, importam em acumulação de crédito por parte do contribuinte, daí porque a própria legislação permite sua transferência a terceiros, procurando dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, sem necessariamente, como visto, haver a compensação com débito do próprio contribuinte.*

*Como bem frisado no Parecer da PGE/PROFIS acostado aos autos às fls. 634 e 635, da lavra do seu então Procurador Chefe, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, e que se posicionava contrariamente ao Parecer da lavra de outra procuradora nos autos, permitir ao contribuinte lançar crédito indevidos em sua escrita, ainda que não compensados, possibilitaria que este aguardasse eventual inércia da Administração Pública pelo período de 05 anos relativos à decadência para glosa, legitimando a utilização indevida desses créditos.*

*Ora, tal fato não somente permitiria um procedimento sem base legal alguma, como ainda se constituiria em*

*um estímulo ao contribuinte de má-fé, que passaria a lançar créditos indevidos contando com uma possível inércia da Fiscalização e, após decorrido o prazo para que o Fisco pudesse efetuar a glosa dos mesmos, efetuar a compensação sem qualquer impeditivo, já que o direito de compensar crédito fiscal já lançado não se sujeita à decadência.*

*E aqui vale repetir a afirmação da PGE/PROFIS em seu Recurso Extraordinário, que de uma forma muito feliz pontuou de forma inafastável que “o conceito juridicizado de crédito fiscal não traz em seu bojo qualquer indicação da existência correlata de débito, sendo, portanto, absolutamente crível sua relevância e existência jurídica, sem a contraposição de uma “dívida escritural” e, portanto, pelo simples fato jurídico da escrituração nos livros fiscais”.*

*Registre-se, ainda, que o próprio autuado, na impossibilidade de compensar todo o crédito lançado em sua escrita, pleiteou, e teve negado, pedido de transferência deste crédito a terceiros, além do que na Decisão guerreada restou consignado que de fato todo o crédito lançado é de fato indevido, posto que apropriado em ofensa à regra do art. 356 do RICMS/97, que prescreve que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

*Devemos, ainda, ressaltar, que não há em absolutamente nenhum dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA e muito menos na própria Carta Magna, que ampare a tese exposta no voto do Relator do Acórdão guerreado de que “o tributo só se torna exigível se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito. Em outras palavras: 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”. Daí porque correta a PGE/PROFIS ao fundamentar seu Recurso Extraordinário na contrariedade da Decisão à legislação posta – que expressamente apenas a conduta do contribuinte autuado com a multa estipulada no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por infração ao art. 97, inciso IV, “b” do RICMS/BA., na sua redação então vigente. (.....)”.*

*Contudo, embora o defendente utilize-se do argumento de que não teria utilizado os créditos fiscais do seu conta corrente fiscal, pois seriam meramente escriturais, as infrações aqui combatidas não possuem elo de ligação com o fato de haver ou não saldos credores, pois são infrações distintas do conta corrente fiscal.*

*Infração procedente.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 228/235, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Destaca que o seu produto final está enquadrado no regime de substituição tributária, conforme Artigo 353, II, 9, do RICMS/97 vigente à época dos fatos.

Atendendo aos requisitos do parágrafo 5º, II, do Artigo 353 do RICMS/97, nas saídas dos produtos resultantes do abate o lançamento do imposto é dispensado.

Caso a origem do gado a ser abatido ou de produtos resultantes do abate por ventura adquiridos para comercialização for de outra unidade da Federação, o imposto será devido por antecipação tributária – Art. 125, II, “h”, do RICMS/97, que também não motivará crédito pela entrada nem débito pela saída.

Havendo operações interestaduais, haverá o lançamento do débito com redução da base de cálculo – Art. 78-B, do RICMS/97, mas também com permissão para estorno do valor lançado.

Diante de tais esclarecimentos, verifica que não há qualquer possibilidade de utilização de crédito fiscal por parte de um Frigorífico que se dedique ao abate de animais.

Considera que a escrituração de um crédito fiscal somente pode ser efetivada como utilização indevida a partir do momento que seja utilizada para compensação com débitos gerados, o que é impossível de acontecer no exercício de suas atividades.

Reconhece ter havido erro de escrituração no lançamento como créditos os valores recolhidos a título de antecipação tributária do ICMS, incidente sobre as aquisições interestaduais de gado vivo

para abate e/ou de produtos comestíveis resultantes do abate.

Assevera que o Fisco não poderia exigir o estorno proporcional do crédito às saídas não tributadas, porque o crédito escriturado é totalmente indevido, pelo que entende que a infração 03 deveria ser de escrituração indevida de crédito fiscal referente a antecipação tributária recolhida pelo próprio frigorífico.

Consequentemente, considera indevida, a metodologia utilizada pelo Fisco, o que anularia o efeito da exigência de estorno de crédito feito na infração 3.

Apresenta os seguintes exemplos:

- a) Em 30/08/2010 foi recolhido através ICMS antecipação tributária código 1145, no valor de R\$1.606,20, que foi lançada como outros créditos no período de apuração 08/2010 – vide RAICMS anexo auto.
- b) Em 28/01/2011 foi recolhido através ICMS antecipação tributária código 1145, no valor de R\$3.483,36, que foi lançada como outros créditos no período de apuração 01/2011 – vide RAICMS – fl. 84.
- c) Em 09/02.2011 e em 23/02/11 foram recolhidos na mesma modalidade os valores de R\$202,86 e R\$6.541,14 totalizando R\$6.744,00, que foi lançado a crédito no período de apuração 02/2011. – vide RAICMS fl. 86.
- d) Em 05/12.2011 e em 14/22/11 foram recolhidos na mesma modalidade os valores de R\$5.486,40 e R\$617,23 totalizando R\$6.103,63, que foi lançado a crédito no período de apuração 02/2011. – vide RAICMS fl. 107.

Aduz que o crédito fiscal de R\$122.498,59, existente em 31.12.2011, conforme declarado na DMA competência 12/2011, não foi transferido integralmente para o exercício seguinte a título de saldo credor do período anterior, provando mais uma vez que trata-se de erro de escrituração, corrigido espontaneamente antes do início da ação fiscal.

Alega que a Decisão de primeira instância aborda na sua essência uma situação totalmente diversa da sua realidade.

Entende que a ementa traz um enunciado em desacordo com a lógica do conta corrente fiscal, quando consigna: *“O conta corrente não influencia na procedência das infrações”*, haja vista que a utilização indevida de crédito somente acontecerá mediante compensação no conta corrente fiscal mensal ou por transferência, nas condições previstas na legislação.

Rebate as conclusões chegadas pela JJF nos seguintes termos:

- a) Que o argumento de erro escritural não tem pertinência para caracterizar a infração. Sob este aspecto, provado o erro escritural, a infração é descaracterizada sim, porque não causou redução de imposto a recolher, consequentemente não se concretiza hipótese de fato gerador.
- b) Que o cálculo feito pelo autuante é válido. Ao proferir esta afirmação, sem observar a origem do crédito escriturado e sua destinação, o faz sem fundamentação e sem a merecida análise do levantamento que levou à constituição do suposto crédito tributário.
- c) Invoca o Acórdão CJP nº 0043-12/10, referente a um processo em que o lançador do crédito tentou utilizar o valor indevidamente escriturado, por pedido de transferência a terceiros, o que não corresponde a situação em lide.
- d) Que as infrações descritas no Auto “não possuem elo de ligação” com o fato de haver ou não saldos credores, pois são infrações distintas do conta corrente fiscal. Mais uma vez, repetimos: somente se concretiza a utilização indevida de crédito quando compensado no momento apropriado ou seja quando da apuração no conta corrente fiscal.

Explica que o “conta corrente fiscal” é um modelo apropriado para lançamentos de débitos e créditos visando a apuração do imposto porventura devido e que permite a compensação do

imposto pago em operações anteriores, para atender ao princípio da não cumulatividade.

Destaca tratar-se de débitos lançados que, pela atividade, são dispensados de recolhimento (gado em operação interestadual), créditos escriturados que não foram usados para compensação de imposto devido e de créditos sem permissão para escrituração e que foram validados pelo Fisco com pedido de estorno proporcional.

Desta forma, considera que os créditos lançados no conta corrente fiscal tem total ligação com o deslinde da causa, pois a repercussão na redução do recolhimento do ICMS quando ocorre, é na escrituração.

Por fim, aduz que a manutenção do conceito de que a simples escrituração do crédito, sem que ocorra compensação, criaria um fato gerador não previsto em Lei, o que promoveria o enriquecimento ilícito do Estado.

A PGE/PROFIS em Parecer da lavra da Dra. Maria Helena Mendonça Cruz às fls. 241/242 opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por considerar que os argumentos do Recorrente são insuficientes para modificar a Decisão recorrida, com a qual se coaduna.

Ressalta não haverem provas, nem novos argumentos capazes de promover a mudança do julgado.

Observa que os argumentos apresentados no Recurso foram analisados pelo relator de primeira instância administrativa e corretamente afastados.

Diz que as infrações encontram-se comprovadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante com base na escrita fiscal do contribuinte, onde restou demonstrado que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal e não observou o percentual de saídas efetivamente tributadas, gerando estorno de crédito.

A 3ª CJF deliberou por converter o processo em diligência à ASTEC para que verificasse mês a mês, se houve repercussão econômica em decorrência dos erros escriturais cometidos, capaz de ensejar efetivo descumprimento de obrigação principal, elaborando novo demonstrativo, caso necessário.

Em cumprimento à diligência, a ASTEC através do Parecer nº 00031/2014, fls. 246/249, constata ter havido repercussão econômica parcial em decorrência dos erros escriturais cometidos, no montante de R\$7.504,06, consoante demonstrativo de débito que anexa.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0043-04/13, que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafoado, em razão do cometimento de três infrações, sendo a duas primeiras relativas à utilização indevida de crédito nas aquisições de mercadorias para integrar o ativo permanente e de uso e consumo, e a terceira a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subsequente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto.

No meu sentir, merece reparo a Decisão recorrida.

O Recorrente concentra sua tese defensiva no argumento que a escrituração foi um equívoco, todavia não houve a utilização dos créditos considerados indevidos, não causando, assim, prejuízo à arrecadação.

Entendo que somente o lançamento na escrita fiscal não pode, por si só, ser considerada infração, mas somente quando seja efetivamente utilizado para reduzir o montante do imposto devido.

Isso porque, a escrituração isolada de créditos, no momento da entrada da mercadoria, não provoca qualquer efeito jurídico, mas somente quando houver a compensação pelo confronto de débitos, no momento da saída de mercadoria.

Faço minhas as palavras do Conselheiro Oswaldo Ignácio Amador, através do acórdão CJF 0190-13/13, para contrapor aos fundamentos que levaram a 4ª JJF a julgar Procedente o Auto de Infração:

*É fato que a escrituração de créditos fiscais não atrai sobre si a incidência tributária por ser inócua juridicamente, no momento de sua ocorrência. E que o entendimento de forma contrária, sob o manto do argumento de que o saldo credor de um período pode repercutir nos períodos seguintes, ou que com os créditos escriturados o contribuinte poderá, em momento posterior, utilizar livremente, pagar ICMS, transferir para outros contribuintes, escriturar outros créditos contando com eventual inércia da Administração Pública, dentre outras, seria subverter toda a estrutura jurídica, ao atribuir consequências fiscais a um ato ainda não efetivamente relevante na esfera do direito, considerado isoladamente.*

No caso em concreto, a ASTEC atestou através do Parecer nº. 00031/2014, fls. 246/249, que houve repercussão econômica parcial em decorrência dos erros escriturais cometidos, no montante de R\$7.504,06, comprovando que a escrituração indevida do crédito fiscal não implicou efetiva utilização de todo o montante glosado, conforme demonstrativo abaixo:

Se tais créditos foram identificados como indevidos, sem descumprimento da obrigação principal, o sujeito passivo deveria ser intimado para proceder aos estornos respectivos, em consonância com a Lei nº 7.014/96, no seu artigo 42, que tipifica a aplicação de multas, no inciso VII.

Cabível observar que o dispositivo em apreço prevê a multa pecuniária de 60% do valor do crédito fiscal, quando o fato *não tiver implicado descumprimento de obrigação principal* (pagamento do imposto), acrescentando que essa multa é aplicada *sem prejuízo da exigência do estorno*, significando que não se exigirá o “pagamento do imposto” (por falta de materialidade), mas apenas a multa de 60% do valor do respectivo crédito fiscal, já que não houve falta de pagamento do tributo, devendo, porém, proceder o estorno do crédito.

Ressaltasse que a partir da vigência da Lei nº 10.847/07, este CONSEF passou a acatar tese da “repercussão econômica” para caracterizar a exigência de imposto, quando do lançamento indevido de créditos fiscais ou antecipação de crédito fiscal e não simplesmente o seu lançamento na escrita do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

Desta forma, se o crédito foi *efetivamente utilizado*, seja para redução total ou parcial do valor a ser pago, implica em descumprimento de obrigação principal, por onde se *exige o imposto que deixou de ser pago, mais a multa de 60%*, com fundamento no inciso II, alínea “f”.

Por outro lado, se o crédito for *escriturado*, mas *não foi utilizado efetivamente*, e não implicou em redução total ou parcial do valor a ser pago, não restou configurado o descumprimento da obrigação principal (repercussão econômica), em que se *aplica a multa de 60%*, estornando-se os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, “a”, já que esse dispositivo se refere à “exigência do estorno”, e não à “exigência do imposto”.

Na presente lide, o ato praticado pelo Recorrente atrai a incidência da multa de 60% sobre o valor do crédito, conforme a indicação do inciso VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ante ao exposto, por restar certa a utilização parcial dos créditos escriturais indevidos, lastreada no parecer ASTEC colacionado aos autos, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que as exigências das infrações 1 e 2 fique restrita a multa de 60% que se apresenta com a seguinte configuração:

INF.	OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO (Multa de 60%)
01	31/01/2009	31/01/2009	199,16	119,50
01	31/01/2010	31/01/2010	5.329,87	3.197,92
01	28/02/2010	28/02/2010	5.816,86	3.490,12
TOTAL DA INFRAÇÃO 1			11.345,89	6.807,54
02	31/01/2009	31/01/2009	1.745,78	1.047,47
02	28/02/2009	28/02/2009	1.333,41	800,05
02	31/03/2009	31/03/2009	1.517,13	910,28
02	30/04/2009	30/04/2009	1.418,34	851,00

02	31/05/2009	31/05/2009	295,75	177,45
02	30/06/2009	30/06/2009	1.067,60	640,56
02	31/07/2009	31/07/2009	508,23	304,94
02	31/08/2009	31/08/2009	281,47	168,88
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO 2</b>			<b>8.167,71</b>	<b>4.900,63</b>
<b>TOTAL DAS INFRAÇÕES</b>			<b>19.513,60</b>	<b>11.708,17</b>

APLICAÇÃO DA MULTA PERCENTUAL - CÓDIGO: 01.02.89

No que tange a infração 3 voto pela redução do montante devido para R\$7.504,06, este sim utilizado indevidamente, acrescido da multa de 60%, além da multa de 60% sobre a parte escriturada indevidamente, cabendo ao Recorrente proceder o estorno do crédito escriturado indevidamente. Quanto à multa aplicada ao valor remanescente da infração 3 é a seguinte configuração:

OCCORRÊNCIA	VLR. HISTÓRICO	VLR DO IMPOSTO	VLR. REMANESCENTE	VLR. JULGADO (Multa 60%)
31/01/2009	3.037,92	0,00	3.037,92	1.822,75
28/02/2009	4.447,01	0,00	4.447,01	2.668,21
31/03/2009	6.047,79	0,00	6.047,79	3.628,67
30/04/2009	1.188,72	0,00	1.188,72	713,23
31/05/2009	3.351,87	0,00	3.351,87	2.011,12
30/06/2009	3.733,92	0,00	3.733,92	2.240,35
31/07/2009	763,12	0,00	763,12	457,87
30/11/2009	0,00	2.070,88	-2.070,88	0,00
31/12/2009	252,00	0,00	252,00	151,20
31/01/2010	2.154,52	0,00	2.154,52	1.292,71
28/02/2010	2.380,18	165,54	2.214,64	1.328,78
31/03/2010	257,29	34,11	223,18	133,91
30/04/2010	1.541,38	379,66	1.161,72	697,03
31/05/2010	4.362,26	88,37	4.273,89	2.564,33
30/06/2010	2.826,43	0,00	2.826,43	1.695,86
31/07/2010	3.402,31	0,00	3.402,31	2.041,39
31/08/2010	1.785,24	0,00	1.785,24	1.071,14
30/09/2010	1.891,46	1.015,74	875,72	525,43
31/10/2010	2.672,23	16,64	2.655,59	1.593,35
30/11/2010	2.160,58	0,00	2.160,58	1.296,35
31/12/2010	1.676,12	0,00	1.676,12	1.005,67
31/01/2011	3.703,84	0,00	3.703,84	2.222,30
28/02/2011	3.064,04	0,00	3.064,04	1.838,42
31/03/2011	495,86	0,00	495,86	297,52
30/04/2011	2.853,80	938,47	1.915,33	1.149,20
31/05/2011	2.602,94	1.385,13	1.217,81	730,69
30/06/2011	3.646,13	1.255,04	2.391,09	1.434,65
31/07/2011	5.951,75	0,00	5.951,75	3.571,05
31/08/2011	822,48	154,48	668,00	400,80
30/09/2011	6.669,68	0,00	6.669,68	4.001,81
31/10/2011	466,58	0,00	466,58	279,95
30/11/2011	282,17	0,00	282,17	169,30
31/12/2011	25.097,51	0,00	25.097,51	13.816,00
<b>TOTAL</b>	<b>105.589,13</b>	<b>7.504,06</b>	<b>98.085,07</b>	<b>58.851,04</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para aplicar multa de 60% sobre o valor de R\$11.345,89 (infração 1), R\$8.167,71 (infração 2) e o valor remanescente de R\$98.085,07 (infração 3) além do imposto no valor de R\$7.504,06 pertinente à infração 3. Assim, o débito remanescente é o seguinte:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	JULGADO-CJF	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	11.345,89	6.807,54	-----
02	PROCEDENTE EM PARTE	8.167,71	4.900,63	-----
03	PROCEDENTE EM PARTE	98.085,07	58.851,04	-----
		105.589,13	7.504,06	60%
TOTAL		125.102,73	19.212,23	



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206880.0106/12-1**, lavrado contra **FRIGORÍFICO MODELO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.504,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa pecuniária no total de **R\$70.559,21**, prevista no inciso VII, “a”, do referido dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. PGE/PROFIS