

PROCESSO - A. I. Nº 299130.0082/14-4  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - LAMPORT COMÉRCIO HOSPITALAR LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0171-01/14  
ORIGEM - INFAZ ATACADO  
INTERNET - 20.11.2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0344-12/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Restou comprovado que apesar do contribuinte haver escriturado os créditos fiscais, de formas indevida, não resultou em descumprimento de obrigação principal, haja vista a existência de saldo credor de ICMS durante todo o período abrangido pela fiscalização. Aplicação da penalidade de 60% do valor do crédito fiscal que não importou em descumprimento de obrigação principal, de acordo com o previsto no Art. 42, VII "a" da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/2007. Afastada a redução da penalidade aplicada pela instância de piso. Modificada a Decisão recorrida. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. SAÍDAS ESCRITURADAS. Saídas interestaduais de mercadorias com destaque do imposto à alíquota de 12%. A alegação de que as operações se destinaram à não contribuintes não se comprovou nos autos. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO NAS SAÍDAS. MULTA. Apesar do demonstrativo indicar um levantamento nota a nota e por período de apuração, o autuante calculou o imposto que seria devido, comparando-o com o valor que foi pago, estabelecendo, ao final, **a quantia que teria sido paga a menos**, sobre a qual aplicou a penalidade de 60%. Nesta situação, se de fato houve imposto pago a menos, não caberia aplicação da penalidade e sim exigência do imposto, pois não foi apontado o valor da aquisição interestadual com pagamento em momento posterior. Mantida a decisão recorrida quanto a este item. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JJF) que, por intermédio do Acórdão nº 0171-01/14, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, o qual fora lavrado para exigir crédito tributário no valor de R\$235.769,42, decorrente da apuração de três infrações à legislação tributária, conforme abaixo:

*1. Utilização indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. Período Janeiro/dezembro 2009. Valor de R\$212.505,73. Multa 60%;*

2. *Recolheu a menor ICMS em razão de erro da alíquota cabível nas saídas de mercadorias escrituradas. Período Janeiro/dezembro 2009. Valor de R\$20.038,81. Multa 60%;*
3. *Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor R\$ 3.224,88. Período setembro e novembro 2009. Multa de 60%;*

A 1ª JF decidiu a lide com fundamento no Voto abaixo reproduzido:

(...)

*A primeira infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.*

*Ao impugnar o lançamento, o autuado acostou aos autos cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 376 a 399) para demonstrar que a escrituração dos créditos fiscais considerados indevidos pela fiscalização foram estornados, sem gerar imposto a recolher, além de DMA,s (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) retificadas, considerando-se os novos saldos mês a mês. No final do período, dezembro 2009, os documentos apontavam um saldo credor de R\$ 107.545,07.*

*Contrapondo as razões da defesa, o Auditor Fiscal indica que o autuado alterou o livro de apuração de ICMS, retificou as DMA,s fazendo nova remessa das mesmas, porém, reitera que o demonstrativo fiscal e cópias dos livros fiscais, constantes dos autos contraria a afirmação defensiva de que não utilizou os créditos fiscais.*

*Analizando os documentos relativos a esta infração, constato que o Auditor Fiscal levantou as aquisições de medicamentos, mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e identificou o registro dos respectivos créditos do ICMS na escrita fiscal do contribuinte, fls. 15/100. Após a ação fiscal e a consequente lavratura do Auto de Infração, o sujeito passivo acostou aos autos, o livro de Registro de Apuração de ICMS com a exclusão dos valores indevidamente creditados, além da retificação das correspondentes DMAs.*

*O ICMS é um imposto que incide sobre o ato jurídico mercantil, não podendo incidir, assim, sobre o que não se enquadra no rol das operações mercantis, a exemplo da escrituração de créditos fiscais nos livros próprios. Isto porque, a escrituração de saldos devedor e credor é uma técnica de tributação peculiar do ICMS e o princípio de não cumulatividade é que garante ao realizador da operação o direito de creditar-se do montante de imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Significa que o princípio operacionaliza-se por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal para que no momento oportuno possa utilizar como moeda de pagamento. A escrituração do crédito fiscal tem a vocação de pagar no todo ou em parte o ICMS, no momento em que devido, quando restar configurada a hipótese de incidência do imposto.*

*No presente caso, a infração imputada é de utilização indevida de crédito fiscal referente às mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária. Em regra, tais mercadorias, sequer comportam o aproveitamento do crédito fiscal, nas suas aquisições, uma vez que, atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), ocorre o encerramento da cadeia tributária e a nota fiscal de saída será emitida sem destaque do imposto.*

*Todavia, entendo que a aludida infração somente se caracteriza, quando o contribuinte utilizar crédito fiscal lançado indevidamente para abater o débito mensal de ICMS. O simples lançamento na escrita fiscal não pode, por si só, ser considerado infração à obrigação principal, mas somente 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, verificação se indevida ou não.*

*Vimos que a hipótese de incidência do ICMS consiste na prática de operação mercantil; assim, a simples escrituração de créditos fiscais não atrai sobre si a incidência tributária por ser inócua juridicamente, no momento de sua ocorrência. Entender de forma contrária, sob o argumento de que com os créditos escriturados o contribuinte poderá, em momento posterior, utilizar livremente para pagar ICMS, transferir para outros contribuintes, escriturar outros créditos contando com eventual inércia da Administração Pública, entre outras possibilidades, seria subverter toda a estrutura jurídica do imposto, atribuindo consequências fiscais a um ato, ainda não efetivamente relevante na esfera do direito, considerado isoladamente.*

*Dessa forma, o autuado não praticou o fato típico, não incorrendo no aspecto material da hipótese tributária do ICMS da "utilização indevida de crédito fiscal". No caso em concreto, sobretudo, porque o autuado procedeu aos ajustes em sua escrita fiscal, estornando os créditos indevidamente lançados, operacionalizando a retificação nas Declarações Eletrônicas de Apuração Mensal do ICMS - DMA. Cabível ressaltar ainda que a escrituração indevida não implicou, em nenhum dos meses constantes no demonstrativo fiscal, pagamento a menos do imposto, de tal ordem que, mesmo após os estornos dos créditos, a escrita fiscal do contribuinte*

*aponta um saldo credor, conforme constam dos documentos, fls. 399 e 411.*

*Identificados tais créditos indevidos, sem a ocorrência do fato imponible, da diferença que implique saldo devedor de ICMS, em cada mês de apuração, o sujeito passivo deveria ser intimado para proceder aos estornos respectivos, não havendo o que falar em infração à obrigação tributária principal. Assim, coerente é a tese esposada de somente considerar o fato gerador de crédito indevido, quando haja repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação de pagar ICMS.*

*Esse, que já foi um tema controverso, na jurisprudência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, mas, o entendimento aqui expressado se alia ao acórdão CFJ 0551-12/06, que decidiu em havendo apenas lançamento escritural, não ocorrendo compensação dos valores apropriados com débitos de ICM, não existe imposto a ser exigido. Todavia, com o advento da Lei nº 10.847/07, efeitos a partir de 28/11/07, passou a ser acatado o entendimento da necessária repercussão econômica na escrituração dos créditos fiscais, como fato gerador do ICMS.*

*A partir da vigência dessa mesma Lei retro aludida, a "utilização" indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, passou a ser tipificada como uma infração passível da multa 60% do valor do crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno (art. 42, VII, Lei 7.014/96).*

*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;*

*Apesar do grave equívoco e das críticas que devam ser feitas ao uso indistintos das expressões escrituração e utilização, na seara dos créditos fiscais do ICMS, além da falta de percepção de que escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica completamente diversa, o que se repete, lamentavelmente, na descrição do art. 42, VII, "a", da Lei 7.014/96, retro aludido, entendo que o contribuinte incidiu no descumprimento da obrigação acessória, previsto no dispositivo em comento, porque operou a escrituração dos créditos de forma indevida, somente providenciando o estorno, após o início da ação fiscal. Entendo também que a Lei do ICMS ao se referir na alínea "a" quando da utilização indevida de crédito fiscal, está querendo alcançar a escrituração indevida desses créditos, pela conclusão da óbvia impossibilidade da utilização indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento da obrigação principal, referido no inciso "VII".*

*Em síntese, considerando os pressupostos acima encaminhados, verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, comprovado, contudo, o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, entendo pela aplicação da multa prevista no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96 de 60% do valor dos créditos fiscais constantes na inicial dos autos, R\$212.505,73, implicando a penalidade no valor de R\$ 127.503,44*

*Considerando ainda, no caso em concreto, que o próprio contribuinte autuado promoveu o estorno do valor creditado indevidamente, efetuou o registro na sua escrita fiscal, comunicou à Fazenda Pública Estadual, através de retificação nas Declarações Eletrônicas de Apuração Mensal do ICMS - DMA e, sobretudo, porque restou provado que as infrações foram praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não implicou falta de recolhimento do ICMS, entendo pela redução da penalidade aplicada para 10% do seu valor, nos termos do art. 158, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, somando R\$ 12.750,34.*

*Na segunda infração, a acusação é de recolhimento a menos de ICMS, em razão de erro da alíquota cabível, nas saídas de mercadorias escrituradas, no valor de R\$20.038,81.*

*A arguição da defesa é que utilizou a alíquota de 12%, por equívoco, pois em sua maioria, conforme demonstrada na própria planilha fiscal, os produtos já haviam sido tributados, anteriormente em substituição tributária, com o Código Fiscal de Operações e Prestações de Serviços CFOP -6.403, ou seja, com a fase de tributação encerrada.*

*O autuante, a seu tempo, contesta a arguição defensiva que tais operações estavam no regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, posto que desprovida de respaldo legal (art. 353, II, 373, 374, I e II, RICMS BA). Diz que o autuado não especificou nenhuma situação, nem juntou qualquer planilha de cálculo aos autos.*

*O demonstrativo de débito que sustenta a exigência encontra-se acostado aos autos, às fls. 102/148, discriminando as operações de saídas e medicamentos, solução aquosa (água oxigenada), materiais, equipamentos de uso médico, cateter, etc.*

*Estabelece a legislação do imposto desse Estado que nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada*

*destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição. Regra extraída do Convênio ICMS 81/93, recepcionada no artigo 373 e 374, I e II, RICMS-97, que prevê, em tais casos, o destaque do ICMS relativo a operação própria e retenção do imposto, em favor da unidade federada de destino das mercadorias, mesmo que as mercadorias já estejam com a "fase encerrada", como arguiu o autuado.*

*Examinando o demonstrativo produzido pelo Fisco, fls. 105/148, verifico que o autuado laborou em acerto, uma vez que promoveu saídas interestaduais das mercadorias com destaque do imposto, na alíquota de 12%, conforme estabelecido na legislação de regência e no Convênio ICMS 81/93, que trata das normas gerais serem aplicadas a regimes de substituição tributária, não sendo cabível a diferença exigida pelo Auditor Fiscal, complementação para alíquota de 17%. Infração insubsistente.*

*A infração 03 exige multa percentual sobre a parcela do ICMS antecipação parcial, cujas saídas posterior das mercadorias foram tributadas normalmente, no valor R\$ 3.224,88.*

*Alega o autuado que a impugnação é confusa, não restando claro, nem evidente, quais notas fiscais e/ou quais mercadorias não foram recolhidos o devido imposto de antecipação. O Auditor Fiscal aduz que a alegação demonstra apenas falta de cuidado no exame dos demonstrativos anexados ao Auto de Infração (fls. 334 a 340).*

*A exigência do ICMS antecipação parcial estabelecida na Lei de nº 8.967/03, incide, especificamente, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo, deduzido o valor do imposto destacado no documento de aquisição, independente do regime de apuração adotado pelo estabelecimento (art. 12-A, Lei 7.014/96 e art. 352-A, RICMS-97/BA) e cujo pagamento deve ser feito por antecipação, no prazo exigidos na legislação (art. 125, II, RICMS/BA-97).*

*Apesar de o Auditor Fiscal ter relacionado em seu demonstrativo, por nota fiscal e por produto, as mercadorias adquirida para comercialização (CFOP 2102), aduzindo que não houve pagamento do ICMS antecipação parcial, no momento de sua ocorrência, conforme ordena a legislação de regência, mas em momento posterior, verifico que não restou demonstrada a forma de apuração dos valores exigidos na inicial dos autos. Os demonstrativos fiscais não identificam o fato gerador da antecipação parcial (ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização) e, conseqüentemente, o valor da aquisição interestadual, com pagamento em momento posterior, sujeitando-se à exigência da multa percentual de 60% (art. 42, inciso II, alínea "d", Lei nº 7.014/96).*

*O lançamento de ofício em tais circunstâncias não pode resistir, seja pela imprecisão material, seja pela mácula na formação da base de cálculo, como algo capaz de dimensionar a materialidade da hipótese de incidência e as proporções reais do fato. Havendo equívoco na fórmula da base de cálculo do ICMS apurado, o resultado estará comprometido por vício insanável. A infração é nula.*

*Ante a exposição retro aludida, a insubsistência de infração 01, quanto à obrigação principal, comprovado, todavia, o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação; a insubsistência da infração 02 e a nulidade da infração 03, o presente Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor da multa de R\$ 12.750,34.*

*É o voto.*

Diante da Decisão supra, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento deste Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Após o Termo de Instrução do Processo, foi juntado aos autos o Processo SIPRO nº 206041/2014-8, fls. 442 a 475, referente a manifestação pelo autuante acerca do julgamento realizado em 1ª Instância que, em síntese, assim se posiciona:

- Em relação a infração 1, diz que o comportamento irregular do contribuinte foi reiterado e não eventual, que a autuação se deu com base nos livros fiscais que foram apresentados pelo contribuinte à fiscalização e que a correção dos livros fiscais só ocorreu após a lavratura do Auto de Infração. Pugna pela manutenção integral da multa aplicada nos termos no inciso VII "a", do art. 42 da Lei nº 7.014/96, sem a redução levada a efeito pela 1ª JF.
- Quanto a infração 2, afirma que as saídas interestaduais com a alíquota de 12% foram para não contribuintes, e que, por esta razão, a alíquota aplicável é de 17%, acrescentando que efetuou uma consulta ao SINTEGRA e copiou os dados para demonstrar a condição de não contribuintes dos destinatários das mercadorias. Juntou planilha.
- No que pertine a infração 3 menciona que determinou o valor da base de cálculo considerando

cada item do documento fiscal e que sobre tal valor aplicou a alíquota correspondente, consoante planilha juntada aos autos, que se reveste nas fiscalizações padrões da Infaz Atacado.

Solicita que seja revista a Decisão recorrida.

## VOTO

São objeto de análise no Recurso de Ofício sob apreciação as três infrações indicadas na inicial, visto que em relação a primeira infração no valor de R\$212.505,73 foi afastada a exigência do imposto, porém, mantida a penalidade de 60% aplicada sobre o valor do crédito fiscal "registrado" no valor de R\$212.505,73, implicando na penalidade no valor de R\$127.503,44, sobre a qual foi aplicada pela Junta de Julgamento a redução de 90%, resultando um débito de apenas R\$12.750,34, ou seja, 10% do valor da penalidade.

No que toca à segunda infração, no valor de R\$ 20.038,81 foi julgada totalmente insubsistente ao entendimento de que por se referir a operações interestaduais não cabe a exigência formulada pelo autuante ao aplicar a alíquota interna de 17% para estas operações, ao invés de 12% conforme prevista pela legislação tributária.

Por fim, no que concerne à terceira infração, no valor de R\$3.224,88, onde se exigiu multa percentual de 60% sobre o valor da antecipação parcial não paga, cujas saídas ocorreram com tributação normal, a Junta de Julgamento julgou a infração nula ao entendimento de que os demonstrativos fiscais não identificam o fato gerador da antecipação parcial, havendo imprecisão material na formação da base de cálculo.

Analizando tais fatos, entendo que a decisão recorrida carece, em parte, de reforma, conforme passo a me posicionar.

Para a primeira infração, que trata da utilização indevida de créditos fiscais durante o exercício de 2009, foi juntado aos autos pelo autuante cópia dos livros originais de Registro de Apuração do ICMS (fls. 149 a 174) que demonstram a existência de saldo credor do imposto durante todo o exercício, bem como o Registro de Entradas (fls. 175 a 332) para demonstrar os respectivos lançamentos.

Após a autuação, o recorrido, sem autorização do Fisco, refez todo o livro Registro de Apuração do ICMS, para o mesmo exercício de 2009, (fls. 376 a 411), onde incluiu no campo "**outros débitos**", mensalmente, valores referentes a estornos de créditos indevidos, nos valores correspondentes ao lançamento de ofício. Também incluiu no campo "**outros créditos**" valores relativos a antecipação parcial e estorno de débitos, ambos não constantes no livro anterior. Em seguida, em 30/04/14, encaminhou DMA retificadora para todo o período autuado, com base no livro fiscal reconstituído, o qual permaneceu também, durante todo o período, apresentando saldo credor.

A Junta de Julgamento, citando a Lei nº 10.847/07, efeitos a partir de 28/11/07, entendeu que a partir da vigência dessa Lei a "utilização" indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, passou a ser tipificada como uma infração passível da multa 60% do valor do crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno (art. 42, VII, Lei 7.014/96). Neste passo, concluiu "*que o contribuinte incidiu no descumprimento da obrigação acessória, previsto no dispositivo em comento, porque operou a escrituração dos créditos de forma indevida, somente providenciando o estorno, após o início da ação fiscal. Entendo também que a Lei do ICMS ao se referir na alínea "a" quando da utilização indevida de crédito fiscal, está querendo alcançar a escrituração indevida desses créditos, pela conclusão da óbvia impossibilidade da utilização indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento da obrigação principal, referido no inciso "VII".*

Nesta linha de entendimento, pontuou que, "*verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, comprovado, contudo, o cometimento de infração a obrigação acessória*

*vinculada à imputação, entendendo pela aplicação da multa prevista no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96 de 60% do valor dos créditos fiscais constantes na inicial dos autos, R\$212.505,73, implicando a penalidade no valor de R\$ 127.503,44", para concluir que: a) o próprio contribuinte autuado promoveu o estorno do valor creditado indevidamente; b) efetuou o registro na sua escrita fiscal, comunicou à Fazenda Pública Estadual, através de retificação nas Declarações Eletrônicas de Apuração Mensal do ICMS - DMA e, c) sobretudo, porque restou provado que as infrações foram praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não implicou falta de recolhimento do ICMS, entendendo pela redução da penalidade aplicada para 10% do seu valor, nos termos do art. 158, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, somando R\$ 12.750,34.*

Isto posto, concordo com a tese da Junta de Julgamento, que afastou a exigência do imposto e manteve a penalidade de 60% na forma prevista pelo art. 42, VII "a" da Lei 7.014/96, em consonância com a redação vigente a partir de 28/11/07. Minha divergência cinge-se ao fato de que, no caso presente, não se configura a possibilidade de aplicação da norma prevista pelo § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, que autoriza a redução de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, vez que, no meu entendimento, a escrituração irregular de créditos fiscais não se enquadra nessa hipótese, visto que não se reveste, em qualquer circunstância, em mero descumprimento de obrigação acessória. Apesar disto, não adentrarei na análise desta questão pois estou convicto que, para o caso em tela, descabe a redução da penalidade.

Existe uma questão importante a ser considerada, que se reveste na reconstituição do livro fiscal para o exercício autuado, sem autorização pelo Fisco, **e sem comprovação da repercussão dessa reconstituição nos exercícios seguintes a 2009**, já que o livro reconstituído, juntado aos autos, cinge-se apenas ao exercício de 2009. Afinal, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 25/03/14 e a reconstituição do livro ocorreu após a lavratura do referido auto, não existe qualquer comprovação nos autos de que escrita fiscal referente aos exercícios de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 seguiu o livro anterior ou o reconstituído.

Note-se que o livro reconstituído, sem autorização do Fisco, contempla lançamentos a débito e a crédito, portanto, não se trata apenas de reconstituição para fim de inserir os estornos de créditos, conforme entendeu, equivocadamente, a Junta de Julgamento. Também foram inseridos **créditos extemporâneos** ditos como decorrentes de antecipação parcial e "outros créditos" sem observância das normas estabelecidas pelo Art. 101 do RICMS/99 e Art. 236 do RICMS/2012. Certamente, a inclusão destes créditos extemporâneos, afasta o argumento de que a reconstituição se efetuou apenas para fim de efetivação dos estornos dos créditos.

Desta maneira, e considerando que o livro original juntado aos autos pelo autuante aponta existência de saldo credor durante todo o exercício, entendendo que deve prevalecer a penalidade aplicada no valor de R\$127.503,44, sem qualquer redução, ante ao reiterado procedimento irregular do recorrido, bem como, em face da reconstituição do livro fiscal, após lavratura do Auto de Infração, sem demonstração da repercussão desse procedimento em relação aos exercícios seguintes. Modifico, portanto, a decisão recorrida quanto a infração 1, para manter integralmente o valor da penalidade acima indicada.

No que tange a segunda infração, os demonstrativos de fls. 102 a 148 indicam que se referem a operações interestaduais, códigos 6102 e 6403. Não foram juntados quaisquer documentos que informem a situação cadastral dos destinatários.

Em sua manifestação após o julgamento de 1ª Instância, o autuante afirma que por se tratarem de operações interestaduais destinadas à não contribuintes do imposto a alíquota correta a ser aplicada é de 17% e não 12% conforme utilizado pelo recorrido. O autuante não trouxe aos autos qualquer comprovação nesse sentido. O fato de ter sido feito pelo autuante consulta ao SINTEGRA e ter "copiado" os dados e inserido a informação de "Não contribuinte" na planilha de folhas 456 a 473, isto não é suficiente para confirmar a acusação. Deveria o autuante, no momento do lançamento, ter emitido uma cópia da condição de cada contribuinte e ter feito a entrega ao recorrido para que o mesmo pudesse se defender. Esta informação ora trazida pelo autuante, é insuficiente para caracterizar a infração, portanto, descabe a aplicação da alíquota de 17%

conforme indicada pelo autuante. Mantenho a decisão da Junta de Julgamento pela insubsistência desta infração.

Quanto a terceira infração, demonstrativos fls. 334 a 341, onde foi aplicada multa percentual no valor R\$3.224,88 sobre a parcela do ICMS antecipação parcial, cujas saídas posteriores das mercadorias foram tributadas normalmente, assiste razão à Junta de Julgamento ao julgar nula esta infração. Apesar do demonstrativo indicar um levantamento nota a nota e por período de apuração, o autuante calculou o imposto que seria devido, comparou com o valor que foi pago, estabelecendo, ao final, **a quantia que teria sido paga a menos**, sobre a qual aplicou a penalidade de 60%. Nesta situação, se apurou, de fato, imposto pago a menos, a condução do Fisco deveria ter sido em outro sentido. Mantenho a decisão da Junta de Julgamento quanto a este item.

Em conclusão voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para modificar a Decisão recorrida e manter a multa pertinente a infração 1 no valor R\$127.503,44.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 1)**

Peço *venia* para discordar do voto do n. Relator em relação à infração 1, cuja acusação é de utilização indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Verificou a Junta de Julgamento Fiscal, e não foi motivo de discordância por parte do Relator da decisão em segunda instância de julgamento, que, efetivamente, e pelos motivos fartamente expostos acima, não há imposto a ser exigido do Contribuinte, restando entretanto a multa de 60%, cuja exigência pode ocorrer.

Nesse exato ponto, a multa remanescente, é que discordo do voto do n. Conselheiro.

A Junta de Julgamento Fiscal, com fundamento na Lei nº 10.847/07, entendeu que a partir da vigência da referida norma, que a utilização indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, passou a ser tipificada como uma infração passível da multa 60% do valor do crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno (art. 42, VII, Lei 7.014/96), concluindo, corretamente, que o contribuinte incidiu no descumprimento da obrigação acessória, porque operou a escrituração dos créditos de forma indevida, somente providenciando o estorno, após o início da ação fiscal, ou seja, entendeu a Junta de Julgamento Fiscal que apesar de pago o imposto, o que afasta o pretense prejuízo ao erário, restou a inadimplência da obrigação de fazer por parte do Sujeito Passivo.

Ora, tomando-se por base que os elementos probatórios constantes nos autos comprovam que o Recorrente promoveu o estorno do valor creditado indevidamente, efetuou o registro na sua escrita fiscal, comunicou à Fazenda Pública Estadual, através de retificação nas Declarações Eletrônicas de Apuração Mensal do ICMS - DMA e, ainda que despidendo, provou que as infrações foram praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não implicou falta de recolhimento do ICMS, outra não pode ser a decisão senão a aplicar a multa de 60% sobre o valor do imposto exigido, conforme previsto no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 – análise pacífica.

Entendido da forma acima expressa, no sentido de que remanesce apenas a multa sem que se possa exigir imposto da operação em voga, nem qualquer prejuízo ao erário, entendo, alinhado ao posicionamento da Junta de Julgamento Fiscal, que colocamo-nos diante de um descumprimento de obrigação acessória passível de penalidade – multa -, o que me faz analisar a situação sob este prisma, como segue:

É fato incontroverso que a infração foi cometida, contudo, sem que se possa exigir imposto, haja vista os fatos acima alinhados, além do incontestável fato de que o dito imposto correspondente às operações em voga foi efetivamente recolhido.

Ora, se há um fato típico, haverá que se apenar o infrator, contudo, há que se trazer à análise dos fatos, as circunstâncias que o envolvem. No caso vertente, indiscutível é o fato de que apenas se

pode exigir do Sujeito Passivo a multa de 60% com fulcro no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, ou seja, multa isolada, reitero, o que se constata pelo fato de apenas haver imputação por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer -, e não principal, eis que a obrigação de dar resta adimplida, ou seja, não há que se exigir imposto, pois apenas restou descumprido regramento procedimental.

Uma análise rasa da matéria (infração que impõe multa específica no percentual de 60%), facilmente se verifica que a conduta típica não representou qualquer prejuízo ao erário, nem mesmo provocou qualquer possibilidade de fraude quando do cometimento da infração, nem mesmo em momento futuro. Ou seja, no contexto dos fatos, a aplicação da multa em voga é desproporcional e irrazoável, sobretudo se comparado o percentual da multa aos percentuais das multas que declaradamente punem a conduta que descumpre obrigações acessórias.

Feita essa breve exposição e considerando que a multa que é passível de aplicação para o caso dos autos, em verdade, se trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, reitero meu posicionamento no sentido de que as multas com o caráter acima descrito são excessivamente altas e fogem à intenção do legislador, pois, abandonam o caráter educativo e punitivo, adotando contornos de desproporcionalidade, confisco, e até de enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Em assim sendo, a considerar que “*as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo*”, exatamente o caso dos autos e lembrando que norma insculpida no art. 158 do RPAF/BA, invoca princípios constitucionais e de direito, referindo-se à necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco -, de que as condutas infracionais foram dolosas, fraudulentas ou simuladas, respeitando o princípio que determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida que reduziu a multa a 10% do valor originalmente lançado.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para manter a decisão de piso em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299130.0082/14-4**, lavrado contra **LAMPORT COMÉRCIO HOSPITALAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$127.503,44**, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.737/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(a): Carlos Fábio Cabral Ferreira, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiro(s): José Antonio Marques Ribeiro e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS