

PROCESSO	- A. I. N° 207097.0011/11-5
RECORRENTE	- ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO EXTRAORDINÁRIO – Acórdão 2ª CJF n° 0304-12/15
ORIGEM	- INFRAZ ALAGOINHAS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 13/12/2018

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CS N° 0004-21/18

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS, CUJAS SAÍDAS SÃO ISENTAS. Com base no que determina o art. 42, II, ‘f’ da Lei n° 7.014/96, quando o crédito fiscal indevido for escriturado, sem que esse fato tenha implicado na redução do imposto devido, aplica-se a multa de 60%, sem prejuízo do correspondente estorno. Logo, deve-se cobrar o imposto e a multa, conforme previsão legal. Modificada a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal. Recurso CONHECIDO e PROVIDO. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Extraordinário apresentado pela PGE/PROFIS, previsto no art. 169, II, “c” do RPAF/99, pretendendo modificar o Acórdão CJF N° 0304-12/15, que deu Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, reformando a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0214-04/12), reduzindo o valor cobrado na infração 1, sendo esta a motivadora do presente recurso:

*INFRAÇÃO 1 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 748.648,87, relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos, cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção do imposto, nos exercícios de 2008 a 2010.*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 2ª CJF, decidiu em relação à infração que motiva o Recurso Extraordinário, por maioria e com base no voto do Relator de segundo grau, abaixo transscrito, que é Parcialmente Procedente a infração 1, nos seguintes termos:

### VOTO

(...)

No mérito, quanto à primeira infração, há de se ressaltar que as aquisições objeto da exigência de estorno de crédito fiscal tratam-se de materiais de embalagens, etiquetas, etc., conforme documentos às fls. 22 a 134; 141 a 283 e 302 a 511 dos autos, cujo estorno do crédito fiscal apurado é proporcional às operações de saídas internas não tributáveis, como previsto no art. 29, § 4º, I, c/c o art. 30, ambos da Lei n° 7.014/96, conforme se pode comprovar através dos demonstrativos às fls. 16 a 21; 135 a 140 e 284 a 301 dos autos, nos quais relevam percentuais de participação das vendas exportadas (ICMS exigido = valores ICMS dos materiais de embalagens X percentuais de exportação)

Contudo, cabe razão parcial ao recorrente quando alega ser indevida a cobrança de créditos a serem estornados, pois possuía saldo credor de ICMS em valor superior ao total de créditos exigidos, em todos os meses fiscalizados.

Há de se registrar que, com o advento da Lei n° 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, a legislação tributária referente à utilização indevida de crédito fiscal foi modificada, passando a exigir da autoridade administrativa encarregada da sua aplicação uma análise conjunta do disposto nos incisos II, “f”, e VII, “a”, do artigo 42 da Lei n° 7.014/96, para que se chegassem à multa e ao valor a ser lançados. Para um melhor entendimento, transcrevo a seguir o disposto no art. 42, II, “f”, e VII, “a”, da Lei n° 7.014/96, com a redação vigente a partir de 28/11/07:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

[...]

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;

No caso em análise, observa-se que os fatos relacionados na Infração 1, relativos a janeiro/2008 a dezembro/2010, que não importe em descumprimento de obrigação principal, a legislação prever apenas multa equivalente a 60% do crédito fiscal que deixou de ser estornado, não havendo respaldo legal para se exigir, concomitantemente, imposto e multa, nesta hipótese, pois, com base no levantamento de fls. 1.396 a 1.398, consolidado com o estorno de crédito, apura-se:

Data	SD. ANT.	CRÉDITO	DÉBITO	Sdo LECA	IC/MS Estornar	SALDO	D/C	ICMS EXIGIR	MULTA60% ICMS Estorn
jan-08	-	15.206,32	-	15.206,32	1.473,00	13.733,32	C	-	883,80
fev-08	13.733,32	82.246,49	-	95.979,81	39.381,32	56.598,49	C	-	23.628,79
mar-08	56.598,49	61.890,46	-	118.488,95	44.523,17	73.965,78	C	-	26.713,90
abr-08	73.965,78	5.912,42	-	79.878,20	40.516,75	39.361,45	C	-	24.310,05
mai-08	39.361,45	-	20.700,42	18.661,03	4.250,35	14.410,68	C	-	2.550,21
jun-08	14.410,68	-	10.740,59	3.670,09	-	3.670,09	C	-	-
jul-08	3.670,09	-	19.901,44	-16.231,35	3.412,44	-19.643,79	D	19.643,79	-
ago-08	-	-	13.261,31	-13.261,31	-	-13.261,31	D	13.261,31	-
set-08	-	-	10.150,75	-10.150,75	-	-10.150,75	D	10.150,75	-
out-08	-	-	30.661,59	-30.661,59	2.959,35	-33.620,94	D	33.620,94	-
nov-08	-	-	16.860,34	-16.860,34	11.555,71	-28.416,05	D	28.416,05	-
dez-08	-	20.545,42	-	20.545,42	8.736,96	11.808,46	C	-	5.242,18
jan-09	11.808,46	65.105,39	-	76.913,85	25.320,02	51.593,83	C	-	15.192,01
fev-09	51.593,83	71.318,12	-	122.911,95	50.534,49	72.377,46	C	-	30.320,69
mar-09	72.377,46	107.585,22	-	179.962,68	79.201,20	100.761,48	C	-	47.520,72
abr-09	100.761,48	2.477,95	-	103.239,43	31.805,96	71.433,47	C	-	19.083,58
mai-09	71.433,47	-	1.970,21	69.463,26	10.146,95	59.316,31	C	-	6.088,17
jun-09	59.316,31	-	16.124,26	43.192,05	-	43.192,05	C	-	-
jul-09	43.192,05	-	2.640,15	40.551,90	-	40.551,90	C	-	-
ago-09	40.551,90	4.700,77	-	45.252,67	-	45.252,67	C	-	-
set-09	45.252,67	-	6.392,90	38.859,77	-	38.859,77	C	-	-
out-09	38.859,77	-	3.775,28	35.084,49	-	35.084,49	C	-	-
nov-09	35.084,49	6.474,53	-	41.559,02	8.793,69	32.765,33	C	-	5.276,21
dez-09	32.765,33	25.640,60	-	58.405,93	19.306,21	39.099,72	C	-	11.583,73
jan-10	39.099,72	2.634.962,46	-	2.674.062,18	29.088,91	2.644.973,27	C	-	17.453,35
fev-10	2.644.973,27	-	2.510.009,82	134.963,45	93.575,92	41.387,53	C	-	56.145,55
mar-10	41.387,53	121.349,10	-	162.736,63	112.567,49	50.169,14	C	-	67.540,49
abr-10	50.169,14	71.014,84	-	121.183,98	82.789,38	38.394,60	C	-	49.673,63
mai-10	38.394,60	-	62.260,42	-23.865,82	11.220,35	-35.086,17	D	35.086,17	-
jun-10	-	-	49.038,08	-49.038,08	-	-49.038,08	D	49.038,08	-
jul-10	-	-	32.461,56	-32.461,56	-	-32.461,56	C	32.461,56	-
ago-10	-	6.707,29	-	6.707,29	-	6.707,29	C	-	-
set-10	6.707,29	7.984,30	-	14.691,59	-	14.691,59	C	-	-
out-10	14.691,59	10.572,55	-	25.264,14	-	25.264,14	C	-	-
nov-10	25.264,14	35.491,23	-	60.755,37	3.611,70	57.143,67	C	-	2.167,02
dez-10	57.143,67	58.894,11	-	116.037,78	33.877,55	82.160,23	C	-	20.326,53

Diante do resultado da consolidação, em relação à primeira infração, verifica-se que diversos meses em que se exigia o imposto, na verdade, só caberia a multa, haja vista que o crédito indevido e seu posterior estorno não acarretaram em descumprimento de obrigação principal.

Sendo assim, remanesceria o valor de R\$ 653.379,86, sendo R\$221.678,65 relativo ao ICMS, acrescido da multa de 60%, e R\$ 431.701,21 à multa, conforme a seguir:

DATA OCORRÊN	EXERCÍCIO DE 2008		EXERCÍCIO DE 2009		EXERCÍCIO DE 2010	
	ICMS devido	Multa 60%	ICMS devido	Multa 60%	ICMS devido	Multa 60%
Jan	-	883,80	-	15.192,01	-	17.453,35
Fev	-	23.628,79	-	30.320,69	-	56.145,55
Mar	-	26.713,90	-	47.520,72	-	67.540,49
Abr	-	24.310,05	-	19.083,58	-	49.673,63
Mai	-	2.550,21	-	6.088,17	-	-
Jun	-	-	-	-	-	-
Jul	19.643,79	-	-	-	-	-
Ago	13.261,31	-	-	-	-	-
Set	10.150,75	-	-	-	-	-
Out	33.620,94	-	-	-	-	-
Nov	28.416,05	-	-	5.276,21	-	2.167,02
Dez	-	5.242,18	-	11.583,73	-	20.326,53
Total	105.092,84	83.328,93	-	135.065,11	116.585,81	213.307,17

Contudo, como não se aplica ao caso presente a regra, prevista no art. 157 do RPAF/99, de que “Verificada a

*insubsistência da infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento da infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente”, tendo em vista remanescer parcialmente a exigência do imposto para a primeira infração, deve-se a exação fiscal se restringir à obrigação principal, na importância de R\$221.678,65, sendo: R\$105.092,84, relativo ao exercício de 2008, e R\$116.585,81, ao exercício de 2010, conforme discriminado abaixo:*

DATA OCORRÊNCIA	EXERC. 2008 ICMS devido	EXERC. 2010 ICMS devido
Jan	-	-
Fev	-	-
Mar	-	-
Abr	-	-
Mai	-35.086,17	
Jun	-49.038,08	
Jul	19.643,79	32.461,56
Ago	13.261,31	-
Set	10.150,75	-
Out	33.620,94	-
Nov	28.416,05	-
Dez	-	-
Total	105.092,84	116.585,81

Há de se salientar que a diligência realizada pela ASTEC, conforme Parecer nº 74/2014, às fls. 1.433 a 1.435 dos autos, cometeu equívoco crasso quando do refazimento da conta corrente do ICMS, ao transferir saldo devedor, a exemplo de julho/2008, para o mês subsequente, ensejando na exigência acumulada sobre o referido saldo devedor de julho no mês de agosto/2008 e assim sucessivamente nos demais meses, distorcendo o resultado dos valores apurados, razão de ter sido desconsiderado o resultado da diligência e refeito os cálculos.

Quanto ao Processo nº 534920/2010-4, às fls. 1.399 e 1.400 dos autos, por se tratar de período extemporâneo ao objeto da fiscalização, não influenciou na exigência sob análise, devendo ser também averiguada em procedimento apartado.

Diante de tais considerações, concluo pela subsistência parcial da infração, no valor de R\$221.678,65.

#### VOTO DISCORDANTE (Infração 1)

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, relativamente à Infração 1, em relação à qual o nobre conselheiro deu Provimento Parcial ao Recurso Voluntário.

A infração citada foi descrita como “Infração 1 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 748.648,87, relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos, cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção do imposto,...”.

Considerando que a empresa autuada provou que possuía saldo credor em sua escrita, no período autuado, o relator determinou que fossem deduzidos, do débito apurado, os eventuais saldo credores existentes na escrita fiscal da corrente, entendimento que acompanho.

Ao final, restou demonstrado que houve descumprimento de obrigação principal em apenas parte do período, em que pese tenha havido creditamento indevido em todos os meses, tendo o demonstrativo de débito ficado conforme abaixo.

DATA OCORRÊN	EXERCÍCIO DE 2008		EXERCÍCIO DE 2009		EXERCÍCIO DE 2010	
	ICMS devido	Multa 60%	ICMS devido	Multa 60%	ICMS devido	Multa 60%
Jan	-	883,80	-	15.192,01	-	17.453,35
Fev	-	23.628,79	-	30.320,69	-	56.145,55
Mar	-	26.713,90	-	47.520,72	-	67.540,49
Abr	-	24.310,05	-	19.083,58	-	49.673,63
Mai	-	2.550,21	-	6.088,17	35.086,17	-
Jun	-	-	-	-	49.038,08	-
Jul	19.643,79	-	-	-	32.461,56	-
Ago	13.261,31	-	-	-	-	-
Set	10.150,75	-	-	-	-	-
Out	33.620,94	-	-	-	-	-
Nov	28.416,05	-	-	5.276,21	-	2.167,02
Dez	-	5.242,18	-	11.583,73	-	20.326,53
Total	105.092,84	83.328,93	-	135.065,11	116.585,81	213.307,17

Como se pode depreender a partir da tabela acima, restaram configuradas duas infrações distintas, sendo uma relativa ao descumprimento de obrigação acessória (crédito indevido), no montante de R\$ 431.701,21,

resultado do somatório de R\$83.328,93 (relativos ao exercício de 2008) com R\$135.065,11 (relativos ao exercício de 2009), além do valor de R\$213.307,17 (relativos ao exercício de 2010).

Já a outra infração foi atinente a descumprimento de obrigação principal (recolhimento a menor), no montante de R\$221.678,65, resultado do somatório do valor de R\$105.092,84 (relativo ao exercício de 2008) com o valor de R\$116.585,81 (relativo ao exercício de 2010).

Embora tenha ficado comprovada a ocorrência de dois tipos infracionais distintos, para períodos também distintos, o nobre relator entendeu que não haveria respaldo legal para se exigir, concomitantemente, imposto e multa, tendo fundamentado a sua decisão com a regra prevista no art. 157 do RPAF/99, abaixo transcrita.

“Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.”

Com base nesse raciocínio, excluiu os valores relativos ao descumprimento de obrigação acessória (R\$ 431.701,21), mantendo, apenas, o montante do débito relativo ao descumprimento de obrigação principal (R\$221.678,65).

Peço vênia ao nobre relator para divergir, pois não vislumbro concomitância de infrações no presente caso, já que os valores apurados não se referem a um mesmo período, mas dizem respeito a condutas incorridas em meses distintos, conforme comprova o demonstrativo de débito acima reproduzido.

De fato, somente ocorre o fenômeno da consunção relativamente a uma única conduta (ou a condutas distintas orientadas por um único objetivo), a qual não pode ser punida mais de uma vez, conforme lhe definiu Damásio de Jesus.

“Ocorre a relação consuntiva, ou de absorção, quando um fato definido por uma norma incriminadora é meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente, cometida com a mesma finalidade prática.”

No presente caso, entendo que houve uma bifurcação do tipo infracional, devendo a recorrente ser imputada em duas infrações distintas. A primeira infração diz respeito ao creditamento indevido previsto no art. 42, inciso VII, alínea “b”, em conformidade com o enquadramento legal dado pelo autuante, devendo, contudo tais valores se conterem no que foi apurado pelo relator, no montante de R\$431.701,21.

Para os meses em que houve descumprimento de obrigação principal, reenquadro o tipo legal para aquele previsto no art. 42, inciso II, alínea “f”, em conformidade com a reclassificação realizada pelo relator, devendo o valor do débito montar em R\$221.678,65.

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, naquilo que se refere à infração 1, condenando a recorrente ao pagamento do montante total de R\$ 431.701,21, ao tempo em que reenquadro os fatos relativos ao descumprimento de obrigação principal no tipo previsto no art. 42, inciso II, alínea “f” (para os meses em que houve falta de pagamento do imposto) e condenando a recorrente ao pagamento do montante de R\$221.678,65.

A PGE/PROFIS, por meio do i. Procurador Dr. Elder dos Santos Verçosa, no prazo estabelecido pelo art. 172 do RPAF/BA, apresentou Recurso Extraordinário (fls. 1514/1522), consoante mandamento do art. 169, II, ‘c’, do mesmo diploma, considerando que a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal contraria a legislação e o entendimento manifestado em decisões reiteradas deste CONSEF.

Inicialmente tece um breve resumo da Decisão recorrida, transcrevendo a ementa da decisão da Câmara e excertos do voto vencedor.

No tópico intitulado de “Do Cabimento do Recurso”, apresenta voto desta Câmara Superior para atestar a admissibilidade do recurso interposto.

No mérito, o Procurador cita trecho do voto discordante e afirma que assiste razão à divergência, visto que, para os meses em que não houve descumprimento da obrigação principal, conforme minudente apuração feita pelo i. Relator, não há que se falar em multa por “cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação”, cujo respaldo se encontraria no art. 157 do RPAF.

Por outro lado, salienta que nos meses em que houve descumprimento de obrigação principal, torna-se imperioso o reenquadramento do tipo legal, em conformidade com a reclassificação realizada pelo próprio Relator, no art. 42, II, ‘f’ da Lei nº 7.014/96.

Entende ser incabível a exigência simultânea de imposto (pelo descumprimento de obrigação principal) e multa (pelo descumprimento de obrigação acessória), conforme asseverado pelo próprio voto prevalecente. Defende que a tipificação correta seria a prevista no dispositivo legal acima transrito (art. 42, II, 'f' da Lei nº 7.014/96), naqueles meses em que o próprio Relator, em levantamento lapidar, apurou que não houve recolhimento tempestivo do imposto, sem dolo, mas por hipótese de infração diversa das previstas na Lei baiana do ICMS.

Reproduz, mais uma vez, trecho do voto discordante com o qual concorda.

Alega que, apesar do autuante reunir as duas condutas no bojo de uma mesma infração, é fato que há dois tipos infracionais distintos para períodos diversos, sendo cabível a aplicação do disposto no art. 19 do RPAF.

A rigor, informa que não há sequer que se falar propriamente em erro na indicação, mas sim na interpretação que lhe foi dada pelo Juízo *a quo*, uma vez que foi corretamente descrita a conduta típica, de tal modo que foi possível o enquadramento acima exposto.

Reitera que o recolhimento a menor de ICMS, isto é, o descumprimento de obrigação principal no valor histórico de R\$221.678,65 não absorve o crédito indevido, ou seja, o descumprimento de obrigação acessória no valor histórico de R\$431.701,21, uma vez que se tratam de condutas distintas consumadas em momentos diferentes.

Aponta que, se fosse o caso de uma conduta absorver a outra, seria a hipótese da menos gravosa ser absorvida pela mais prejudicial, uma vez que contraria até mesmo a lógica que se considere como meio uma atuação que é mais prejudicial do que o fim. Grosso modo, seria coo repuar homicídio como meio para causar lesão corporal, quando se sabe que o delito mais grave absorve o menos ofensivo e não o inverso.

Afirma também que o recolhimento a menor de ICMS não é meio para deixar de efetuar estorno de crédito e vice-versa, sobretudo quando as condutas distintas se consumam em momentos diferentes. Como se sabe, a primeira é uma obrigação principal e a segunda é uma obrigação acessória. Deste modo, se uma determinada conduta não é meio para a realização de outra, não há como aquela ser absorvida por esta, muito menos o contrário.

Nesta linha, conclui que resta patente a contrariedade à legislação, na medida em que houve a incorreta aplicação da norma abstrata ao caso concreto, de maneira que não há como a r. Decisão recorrida prosperar, impondo-se a sua reforma para a devida subsunção dos fatos à regra aplicável à espécie.

Traz no bojo do recurso ementas de decisões de Câmaras de Julgamento deste CONSEF que refletem o entendimento consolidado sobre a matéria controvértida e resume: com o advento da Lei nº 10.847/07, há duas situações: i) na hipótese de a escrituração do crédito fiscal indevido implicar descumprimento de obrigação principal, deve ser exigido o imposto que deixou de ser pago, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, 'f' da Lei nº 7.014/96; ii) quando o crédito fiscal indevido for escriturado, sem que esse fato tenha implicado na redução do imposto devido, aplica-se a multa de 60%, sem prejuízo do correspondente estorno.

Por fim, requer seja recebido, reonhecido e provido o presente Recurso Extraordinário para o fim de restabelecer o entendimento consolidado a respeito, evitando decisão divergente insuscetível de modificar a remansosa jurisprudência.

Em Contrarrazões apresentadas (fls. 1552/1558), o Contribuinte tece um breve relato dos fatos e, no mérito, defende a impossibilidade de reenquadramento do tipo legal, eis que desde a lavratura do Auto de Infração, o enquadramento da multa da infração 01 foi o previsto no art. 2, VII, alínea 'b' da Lei nº 7.014/69.

Ressalta que até o presente momento, não havia sido levantada a hipótese de reenquadramento da multa sobre a infração em questão. Somente em sede de Recurso Extraordinário é que a Procuradoria Estadual trouxe a questão.

Salienta que, como já dito desde a manifestação de inconformidade, o que ocorreu no presente caso não foi a falta de pagamento do ICMS, mas sim a falta de estorno do crédito no LECA, desta forma não há que se falar em aplicação da multa prevista no art. 42, II, ‘f’ da Lei nº 7.014/96, uma vez que não foi por falta de pagamento que esta contribuinte foi autuada.

Esclare que o Procurador do Estado em sua peça apelante se restringe a transcrever fragmentos do voto vencido, sem apresentar sua fundamentação para o pleito que requer.

Aponta que a questão do art. 42, II, ‘f’ da Lei nº 7.014/96 foi amplamente discutida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, e restou demonstrada, na discussão das teses, que a verdade dos fatos deveria prevalecer. Assim, a tese de reenquadramento da multa restou superada, uma vez que na realidade o que ocorreu não foi a falta de pagamento do imposto, e sim a falta de apuração do estorno, o que não resultou prejuízo ao Fisco.

Fundamenta que o resultado da consolidação, em relação a “infração 1”, é possível verificar que em diversos meses em que a fiscalização exigia o imposto, na verdade, só cabe a multa uma vez que o crédito indevido e seu posterior estorno não acarretariam um descumprimento de obrigação principal.

Salienta que o entendimento majoritário da 2ª Câmara foi aplicado corretamente, uma vez que no presente caso não houve utilização indevida do crédito fiscal, até porque restou demonstrado através das planilhas constantes no acórdão, ora combatido, que durante vários meses a contribuinte teve crédito do ICMS.

Verifica que a penalidade aplicada relativamente a fatos geradores ocorridos no presente caso – de janeiro de 2008 a dezembro de 2010 - previa a aplicação de multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal, 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”.

Aduz que a legislação do dispositivo legal, vigente à época dos fatos geradores, já submetia à referida penalidade a aplicação da multa na falta de estorno de crédito fiscal, e serviu plenamente como fundamento para a multa aplicada no Auto de Infração.

Assim, assevera que não pode ser imposta, de ofício ou mediante reenquadramento, a multa de 60% prevista na alínea ‘f’ do inciso II do mesmo artigo, que se aplica “quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”.

Deste modo, defende que se houve apuração correta do tributo que não foi estornado – descabe a multa da alínea ‘f’ que está atrelada ao descumprimento da obrigação tributária principal, o que não é a realidade dos fatos.

Apresenta que, no caso dos autos, o agente fiscal aplicou a multa (alínea ‘b’, do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96) corretamente a penalidade aplicada em relação à infração identificada pelo Fisco, conforme descrição dos fatos. Dessa forma, não pode ser alterado o enquadramento legal sobre infração não identificada quando da lavratura do auto, uma vez que a subsunção do fato a norma foi realizada de forma perfeitamente harmônica.

Destaca que eventual revisão do lançamento poderia ocorrer, ao cabo de novo lançamento, respeitando o exercício de pleno de direito de defesa do contribuinte, uma vez que este restaria prejudicado ao fato de que após o julgamento do Recurso Extraordinário da Procuradria, não haver qualquer previsão de recurso por parte do contribuinte.

Por fim, requer o contribuinte que se negue provimento ao Recurso Extraordinário da Procuradoria do Estado da Bahia, mantendo-se na íntegra o Acórdão CJF nº 0304-12/15.

## VOTO

A infração que se encontra em debate diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, no

valor de R\$748.648,87, relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos, cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção do imposto, nos exercícios de 2008 a 2010 (infração 01).

O i. Relator de segundo grau, da apuração realizada dos autos, observou que a empresa autuada comprovou que possuía saldo credor em sua escrita, no período autuado, determinando que fossem deduzidos, do débito apurado, os eventuais saldos credores existentes na escrita fiscal da recorrente.

Por tais razões, entendeu que: *diversos meses em que se exigia o imposto, na verdade, só caberia a multa, haja vista que o crédito indevido e seu posterior estorno não acarretaram em descumprimento de obrigação principal.*

Assim: *os fatos relacionados na Infração 1, relativos a janeiro/2008 a dezembro/2010, que não importe em descumprimento de obrigação principal, a legislação prever apenas multa equivalente a 60% do crédito fiscal que deixou de ser estornado, não havendo respaldo legal para se exigir, concomitantemente, imposto e multa (...).*

E finalizou: *Contudo, como não se aplica ao caso presente a regra, prevista no art. 157 do RPAF/99, de que “Verificada a insubsistência da infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento da infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente”, tendo em vista remanescer parcialmente a exigência do imposto para a primeira infração, deve-se a exação fiscal se restringir à obrigação principal, na importância de R\$221.678,65, sendo: R\$105.092,84, relativo ao exercício de 2008, e R\$116.585,81, ao exercício de 2010 (...)*

A PGE/PROFIS, com base no art. 169, II, “c”, do RPAF/BA, interpôs o presente Recurso Extraordinário por entender que a Decisão contrariou a legislação e o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF, visando a reforma do Acórdão CJF nº 0304-12/15.

Para tal, baseou-se nos argumentos proferidos no voto divergente e anexou algumas decisões que entendeu comprovar as alegações suscitadas.

Em sua fundamentação, a i. Procuradoria afirmou que, no caso em apreço, apesar do autuante reunir as duas condutas, obrigação acessória (crédito indevido) e obrigação principal (recolhimento a menor) no bojo de uma mesma infração, o fato é que há dois tipos infracionais distintos para períodos diversos, cabendo a aplicação do art. 19 do RPAF, que diz:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Ademais, asseverou que o recolhimento a menor de ICMS não é meio para deixar de efetuar estorno de crédito e vice-versa, sobretudo quando as condutas distintas se consumam em momentos diferentes, sendo a primeira uma obrigação principal e a segunda uma obrigação acessória. Por tais razões, se uma determinada conduta não é meio para a realização de outra, não há como aquela ser absorvida por esta, muito menos o contrário.

Deste modo, entende que houve contrariedade à legislação, na medida em que houve a incorreta aplicação da norma abstrata no caso concreto, de maneira que não há como a Decisão recorrida prosperar, devendo ser reformada.

Analizando a discussão travada neste processo, coaduno meu entendimento com o proferido no voto vencido, o qual ensejou na fundamentação do Recurso Extraordinário interposto pela Procuradoria Geral do Estado, pelas razões que passo a expor.

Conforme restou demonstrado, na infração de falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos, cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção do imposto, nós temos duas operações distintas: a) o recolhimento a menor, ocasionando o descumprimento de obrigação principal e b) o creditamento indevido,

ocasionando o descumprimento de obrigação acessória.

Por tal razão, o art. 157 do RPAF/99 suscitado pelo Relator de primeiro grau não poderia ser aplicado. Do próprio quadro apresentado, extrai-se tal conclusão. São períodos e meses distintos.

Ademais, contrário ao entendimento do contribuinte de que tal interpretação estaria criando uma nova tipificação da infração, o que se vê no presente auto é a existência de duas condutas, dois reflexos numa mesma infração, e não criação de uma nova infração.

Em manifestação apresentada, o contribuinte alega que: *o que ocorreu no presente caso não foi a falta de pagamento do ICMS, mas sim a falta de estorno do crédito no LECA, desta forma não há que se falar em aplicação da multa prevista no art. 42, II, 'f' da Lei 7.014/96, uma vez que não foi por falta de pagamento que esta contribuinte foi autuada.*

Ocorre que o entendimento que se extrai do dispositivo normativo citado é o de que quando o crédito fiscal indevido for escriturado, **sem que esse fato tenha implicado na redução do imposto devido**, aplica-se a multa de 60%, sem prejuízo do correspondente estorno.

Assim, a aplicação de tal penalidade torna-se inquestionavelmente aplicável.

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Extraordinário, concluindo que deve permanecer o valor de R\$653.379,26, sendo R\$221.678,65 relativo ao ICMS acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, 'f' da Lei nº 7.014/96, e R\$431.700,61 à multa aplicada com base no art. 42, VII, "b" da Lei nº 7.014/96 no pertinente à infração 1, conforme quadro abaixo:

DATA	EXERCÍCIO DE 2008			EXERCÍCIO DE 2009			EXERCÍCIO DE 2010			
	MÊS	ICMS dev.	Multa	Multa 60%	ICMS devido	Multa	Multa 60%	ICMS dev.	Multa	Multa 60%
Jan		0,00	-----	883,80	0,00	15.192,01		0,00	-----	17.453,35
Fev		0,00	-----	23.628,79	0,00	30.320,69		0,00	-----	56.145,55
Mar		0,00	-----	26.713,90	0,00	47.520,72		0,00	-----	67.540,49
Abr		0,00	-----	24.310,05	0,00	19.083,58		0,00	-----	49.673,63
Maio		0,00	-----	2.550,21	0,00	6.088,17		35.086,17	60%	0,00
Jun		0,00	-----	0,00	0,00	0,00		49.038,08	60%	0,00
Jul		19.643,79	60%	0,00	0,00	0,00		32.461,56	60%	0,00
Ago		13.261,31	60%	0,00	0,00	0,00		0,00	-----	0,00
Set		10.150,75	60%	0,00	0,00	0,00		0,00	-----	0,00
Out		33.620,94	60%	0,00	0,00	0,00		0,00	-----	0,00
Nov		28.416,05	60%	0,00	0,00	5.276,21		0,00	-----	2.167,02
Dez		0,00	-----	5.242,18	0,00	11.583,73		0,00	-----	20.326,53
Total		<b>105.092,84</b>		<b>83.328,93</b>	<b>0,00</b>	<b>135.065,11</b>		<b>116.585,81</b>		<b>213.306,57</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER e PROVER** o Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207097.0011/11-5, lavrado contra **ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$354.821,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$431.700,61**, prevista no inciso VII, "b", do mesmo artigo e diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS