

**PROCESSO** - A. I. Nº 299314.0301/16-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.  
**RECORRIDOS** - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0064-03/17  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 29/06/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO C/JF Nº 0113-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. MERCADORIA NÃO ENTROU NO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A emissão de documento fiscal de entrada, creditando-se do imposto indevidamente destacado na saída anterior, constitui-se em conduta lícita, equivalente ao simples estorno de débito, com respaldo na legislação, nenhuma sanção devendo ser imposta, até mesmo por falta de previsão legal. Infração elidida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Excluídas as notas canceladas. Infração parcialmente elidida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 3ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0064-03/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 299314.0301/16-8, lavrado em 30/03/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$1.023.955,94, relativos às infrações descritas a seguir.

*Infração 01 – 01.02.10: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento, nos meses de janeiro, março a setembro, novembro de dezembro de 2013; janeiro, março a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$590.034,81. Multa de 150%.*

*Em complemento, consta a informação de que o Contribuinte procede ao retorno de bem de ativo imobilizado de sua propriedade anteriormente remetido para uso fora do estabelecimento, acobertado por documento fiscal NF-e por ele mesmo emitido com o destaque do ICMS. Registra a entrada desses documentos fiscais utilizando indevidamente o crédito fiscal.*

*Infração 02 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$433.921,13.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 08/10/2015 (fls. 781 a 793) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

### “VOTO:

*O primeiro item do presente Auto de Infração, trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento, nos meses de janeiro, março a setembro, novembro de dezembro de 2013; janeiro, março a dezembro de 2014, constando a informação de que o Contribuinte procede ao retorno de bem de ativo imobilizado de sua propriedade, anteriormente remetido para uso fora do estabelecimento, acobertado por documento fiscal NF-e por ele mesmo emitido com o destaque do ICMS.*

*Registra a entrada desses documentos fiscais utilizando indevidamente o crédito fiscal.*

*O defendente alegou que o creditamento foi realizado com o escopo exclusivo de anular os efeitos do recolhimento do ICMS na saída dos bens do ativo imobilizado do estabelecimento autuado. Isto porque, nas operações de remessa interna de bens do ativo permanente, não deve incidir o ICMS nos termos do inciso XXIII do art. 265 do RICMS-BA/2012.*

*Informou que em razão de equívocos incorridos, acabou por destacar e recolher ICMS nas saídas internas de bens pertencentes ao seu ativo, ao arrepio do que dispõe o RICMS-BA. Visando exclusivamente anular os efeitos do recebimento realizado de forma indevida e, observando o Princípio da Não-Cumulatividade, se creditou do ICMS recolhido indevidamente quando da entrada em devolução dos bens pertencentes ao seu ativo imobilizado.*

*Na informação fiscal, os autuantes dizem que identificaram operações promovidas pelo Contribuinte nos exercícios de 2013 e 2014 em desacordo com o RICMS-BA/2012, e o próprio Contribuinte não discordou, reconhecendo que houve equívoco no procedimento que realizou. Entretanto, resolveu unilateralmente, ao arrepio da legislação, anular os efeitos decorrentes de equivocados recolhimentos realizados, em afronta à legislação.*

*Conforme estabelece o art. 29 da Lei 7.014/96, “é assegurado ao sujeito passivo o direito a creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento”.*

*Por outro lado, conforme art. 309, Inciso IX do RICMS-BA/2012 “constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário, o valor dos estornos de débitos, inclusive no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, mediante escrituração, no período de sua constatação, pelo valor nominal, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, mencionando-se a origem do erro;”*

*Observe que o equívoco alegado pelo defendente não se enquadra nas hipóteses previstas na legislação para efetuar lançamento dos créditos fiscais na forma adotada, haja vista que nos casos de tributos recolhidos indevidamente devem ser objeto de restituição de indébito, conforme prevê o art. 73 do RPAF/BA, in verbis:*

*Art. 73.*

*Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.*

*Vale salientar que em relação ao direito de escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, obedecendo os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.*

*Quanto ao estorno ou anulação de débito, a legislação prevê que escrituração fiscal deve ser efetuada mediante a emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” (art. 308 do RICMS-BA/2012). Neste caso, o documento fiscal emitido deve fazer referência à Nota Fiscal cujo imposto foi calculado de forma incorreta e implicou recolhimento indevido.*

*Em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96, e o levantamento fiscal foi efetuado observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, estabelecidos na legislação, anteriormente mencionados.*

*Pelos elementos constantes nos autos, as informações fiscais e os documentos apresentados pelo defendente, chego à conclusão de que o autuado se equivocou no procedimento de restituição dos valores recolhidos indevidamente e os autuantes informam que o defendente (fls. 180 e 181), apresenta uma tabela, onde relaciona documentos fiscais de entrada e saída e os valores de suas respectivas base de cálculo (ou valor total da nota ou valor total dos produtos).*

*No quadro seguinte, faz a correlação entre as demais Notas Fiscais de entrada elencadas no Anexo 2 do auto de infração com as correspondentes Notas Fiscais de Saída. Os autuantes afirmam que o defendente, para regularizar os seus equívocos, decorrentes da emissão de notas fiscais com destaque do ICMS nas saídas de ativo para uso fora do seu estabelecimento, também emitiu notas fiscais com destaque do ICMS nas entradas em retorno destes citados ativos, cujos efeitos perduraram pelos exercícios fiscalizados de 2013 e 2014.*

*Entendo que a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, mesmo que possua direito à restituição de indébito. Na situação presente, ficou comprovado que*

houve utilização do crédito fiscal no período fiscalizado, ou seja, a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, mas se debitou indevidamente em valor igual ao que foi exigido, em relação a cada documento fiscal, durante todo o período fiscalizado.

Neste caso, não seria razoável exigir o recolhimento do ICMS e que o contribuinte requeresse restituição do indébito no mesmo valor. Por isso, entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, mas deve ser mantida a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96, conforme quadro abaixo e concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento.

MÊS DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR EXIGIDO	MULTA	MULTA VALOR R\$
31/01/2013	09/02/2013	17.328,10	60%	10.396,86
31/03/2013	09/04/2013	5.247,90	60%	3.148,74
30/04/2013	09/05/2013	14.506,10	60%	8.703,66
31/05/2013	09/06/2013	6.385,20	60%	3.831,12
30/06/2013	09/07/2013	8.957,30	60%	5.374,38
31/07/2013	09/08/2013	23.303,00	60%	13.983,18
31/08/2013	09/09/2013	188.702,21	60%	113.221,33
30/09/2013	09/10/2013	11.099,30	60%	6.659,58
30/11/2013	09/12/2013	12.488,20	60%	7.492,92
31/12/2013	09/01/2014	8.136,20	60%	4.881,72
31/01/2014	09/02/2014	20.192,60	60%	12.115,56
31/03/2014	09/04/2014	3944,80	60%	21.566,88
30/04/2014	09/05/2014	22.093,20	60%	13.255,92
31/05/2014	09/06/2014	12.396,40	60%	7.437,84
30/06/2014	09/07/2014	26.317,70	60%	15.790,62
31/07/2014	09/08/2014	24.828,50	60%	14.897,10
31/08/2014	09/09/2014	66.332,30	60%	39.799,38
30/09/2014	09/10/2014	34.999,60	60%	20.999,76
31/10/2014	09/11/2014	35.305,60	60%	21.183,36
30/11/2014	09/12/2014	12.149,90	60%	7.289,94
31/12/2014	09/01/2015	3.318,40	60%	1.991,04
<b>TOTAL</b>		-	-	<b>354.020,89</b>

**Infração 02:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$433.921,13.

O defendente alegou que a fiscalização não se atentou para o fato de que parte das notas fiscais de entrada não foi escriturada porque foi objeto de cancelamento pelos seus emitentes. Elabora quadro demonstrativo às fls. 185/187 relacionando as notas fiscais objeto da autuação com as Notas Fiscais de saída emitidas e canceladas pelos emitentes, conforme informações obtidas perante o portal eletrônico da SEFAZ/BAHIA. Disse que restou comprovada a parcial insubsistência do lançamento fiscal, tendo em vista a comprovação do cancelamento de diversas notas fiscais.

Quanto às notas fiscais canceladas, os autuantes informaram que após verificação, restou comprovado se tratar de documentos realmente cancelados. Por questão de justiça, os citados documentos cancelados foram retirados levantamento fiscal, conforme demonstrativo às fls. 716 a 759. São 103 (cento e três) notas fiscais eletrônicas - NFe reclamadas pelo Contribuinte do rol inicial composto de 1660 notas fiscais eletrônicas - NFe.

O defendente também alegou que apesar da comprovação de cancelamento de parte das notas fiscais relacionadas no Anexo 3 do Auto de Infração, a infração 02 deve ser totalmente cancelada, uma vez que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória foi calculada com base em percentual do valor da operação, o que não se pode admitir.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defendente alegou que a ausência de escrituração de Notas Fiscais de entrada não acarreta qualquer dano ao Estado, não caracterizando inadimplemento tributário ou mesmo impedimento ao Fisco Baiano para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados pelo impugnante. Muito pelo contrário, se alguém tem prejuízo em razão da falta de escrituração das Notas Fiscais de entrada, é o próprio impugnante que deixa de utilizar os créditos fiscais de ICMS destacados nas referidas Notas Fiscais.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle; a multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

*Na falta de escrituração das notas fiscais, mesmo que tenha sido efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, é devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Portanto, conclui-se que o descumprimento da obrigação principal não é consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, e o fato da não escrituração de notas fiscais não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.*

*Vale salientar que somente por meio da aplicação de um roteiro específico de auditoria fiscal, a exemplo do levantamento de estoques, é que se pode avaliar se a falta de registro das entradas de mercadorias não destinadas à comercialização não teria causado qualquer prejuízo ao erário estadual. O roteiro aplicado na presente ação fiscal destinou a apurar, apenas, o efetivo registro na escrita fiscal de operações realizadas pelo contribuinte.*

*Mantida parcialmente a exigência fiscal, no valor de R\$225.086,06, conforme quadro abaixo, considerando a revisão efetuada pelos autuantes (demonstrativo às fls. 716 a 759), para excluir as notas fiscais comprovadamente canceladas.*

MÊS DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/01/2013	09/02/2013	1.416.665,54	1%	14.166,66
28/02/2013	09/03/2013	1.687.395,02	1%	16.873,95
31/03/2013	09/04/2013	264.990,45	1%	2.649,90
30/04/2013	09/05/2013	565.564,23	1%	5.655,64
31/05/2013	09/06/2013	276.258,99	1%	2.762,59
30/06/2013	09/07/2013	333.229,36	1%	3.332,29
31/07/2013	09/08/2013	305.344,44	1%	3.053,44
31/08/2013	09/09/2013	1.098.439,20	1%	10.984,39
30/09/2013	09/10/2013	904.842,97	1%	9.048,43
31/10/2013	09/11/2013	511.544,63	1%	5.115,45
30/11/2013	09/12/2013	308.794,94	1%	3.087,95
31/12/2013	09/01/2014	728.317,36	1%	7.283,17
31/01/2014	09/02/2014	1.78.224,34	1%	17.082,24
28/02/2014	09/03/2014	1.719.220,49	1%	17.192,20
31/03/2014	09/04/2014	1.763.234,14	1%	17.632,34
30/04/2014	09/05/2014	636.318,81	1%	6.363,19
31/05/2014	09/06/2014	1.007.887,28	1%	10.078,87
30/06/2014	09/07/2014	830.934,94	1%	8.309,35
31/07/2004	09/08/2004	689.316,14	1%	6.893,16
31/08/2014	09/09/2014	828.532,17	1%	8.285,32
30/09/2014	09/10/2014	937.935,83	1%	9.379,36
31/10/2014	09/11/2014	2.005.258,37	1%	20.052,58
30/11/2014	09/12/2014	956.916,94	1%	9.569,17
31/12/2014	09/01/2015	1.023.439,68	1%	10.234,40
<b>TOTAL</b>		-	-	<b>225.086,03</b>

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A 3ª JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 803 a 814, aduzindo as seguintes alegações.

Quanto à Infração 01, destaca que a Junta de Julgamento Fiscal cancelou a exigência de recolhimento do ICMS, uma vez que reconheceu que o creditamento foi realizado com o escopo exclusivo de anular os efeitos do recolhimento do ICMS na saída dos bens do ativo imobilizado do estabelecimento autuado. No entanto, em que pese o cancelamento da exigência do imposto, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu pela manutenção da multa aplicada pela Fiscalização.

Argumenta, contudo, que, se os valores devidos a título de principal foram cancelados, não poderia o órgão *a quo* determinar a manutenção da Multa de Ofício e dos Juros de Mora que são calculados justamente sobre o valor do principal. Isto porque, prossegue, é óbvio que se o valor do principal foi afastado, então decerto que a multa aplicada com base no referido valor também deveria ser. Alega que, no caso ora analisado, ou se entende que houve infração à legislação tributária e se efetua a cobrança dos valores devidos a título de principal, multa e juros ou se entende que não houve infração e que os valores exigidos são indevidos.

Frisa que, conforme reconhecido pela decisão da JJF, o creditamento realizado pela Recorrente

não acarretou qualquer prejuízo ao Estado da Bahia. Logo, conclui que, se a Recorrente nada deve ao Estado da Bahia, logicamente, não pode ser compelida a recolher a multa e os juros decorrentes do inadimplemento tributário.

Neste caso, afirma que o máximo que poderia se admitir seria a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória em virtude do suposto método equivocadamente de que se utilizou a Recorrente para reaver os valores recolhidos indevidamente. Argumenta, contudo, que a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória não pode mais ser aplicada, na medida em que o lançamento fiscal se encontra definitivamente constituído, conforme disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, cujo texto reproduz.

Isto porque, raciocina, após a regular notificação do sujeito passivo, via de regra, o lançamento fiscal não pode mais ser modificado, salvo nas hipóteses taxativamente elencadas no artigo 145 do Código Tributário Nacional, cujo texto consagra o Princípio da Imutabilidade do Lançamento Fiscal, conforme brilhantemente reconhecido pela doutrina de Luiz Emydio da Rosa Júnior, reproduzida em sua peça recursal.

Ensina, portanto, que, conforme previsto no artigo 145 do Código Tributário Nacional, após a notificação do sujeito passivo, o lançamento fiscal somente pode ser alterado nas seguintes hipóteses: a) apresentação de impugnação, para beneficiar o sujeito passivo; b) recurso de ofício, interposto após a decisão de primeiro grau administrativo; ou c) nas hipóteses taxativamente previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional. Transcreve a doutrina de Hugo de Brito Machado em apoio ao seu ponto de vista.

Explica que o artigo 149 do Código Tributário Nacional (cujo texto transcreve), por sua vez, dispõe de forma taxativa as demais situações em que o lançamento plenamente constituído poderá ser alterado pela D. Fiscalização. Isto posto, conclui que é premissa expressamente contida na norma insculpida no artigo 145 do Código Tributário Nacional que o ato administrativo de lançamento é imutável, após a regular notificação do sujeito passivo, só podendo o lançamento ser retificado de ofício pela D. Autoridade Fiscalizadora desde que vislumbradas algumas das situações taxativamente previstas no artigo 149 do referido normativo legal. Transcreve a doutrina de Aliomar Baleeiro, em apoio à sua tese.

Diante do exposto, defende que deve ser integralmente cancelada a multa de ofício e os juros de mora referentes ao item 1 do auto de infração, face o reconhecimento pela decisão de Primeiro Grau de que inexistiu inadimplemento tributário.

Com relação à Infração 02, explica que a Junta de Julgamento Fiscal determinou a exclusão das notas fiscais comprovadamente canceladas pelos seus Emitentes, mas manteve a multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória.

Ressalta, no entanto, que, neste caso, foi aplicada multa de 1% sobre o valor de cada Nota Fiscal de Entrada não escriturada, na forma prevista no inciso IX do artigo 42 da Lei n.º 7.014/96. Esclarece, todavia, que a referida infração deve ser integralmente cancelada, uma vez que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória foi calculada com base em percentual do valor da operação, o que não se pode admitir.

Argumenta que, nos termos previstos no artigo 115 do Código Tributário Nacional, a obrigação acessória representa qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou ato que não configure obrigação principal. Sendo diversas as obrigações acessórias elencadas nas legislações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, é certo que o descumprimento destas pode acarretar o não pagamento do tributo devido ou, ainda, ocasionar dificuldades para a Fiscalização apurar se o contribuinte, de fato, recolheu a obrigação principal na forma prevista na legislação que rege a matéria. Ocorre, no entanto, que, em diversas ocasiões, o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta qualquer prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona o descumprimento da obrigação principal e, tampouco, gera dificuldades para a Fiscalização apurar o recolhimento do tributo pelo contribuinte na forma

ditada pela legislação tributária.

Alega que é exatamente o que se verifica no presente caso, tendo em vista que a ausência de escrituração de Notas Fiscais de entrada não acarreta qualquer dano ao Estado, não caracterizando inadimplemento tributário ou mesmo impedimento ao Fisco Baiano para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados pela Recorrente. Muito pelo contrário, se alguém tem prejuízo em razão da falta de escrituração das Notas Fiscais de entrada, entende que é a própria Recorrente que deixa de utilizar os créditos fiscais de ICMS destacados nas referidas Notas Fiscais.

Argumenta que, em casos como o presente, inexistindo qualquer dano ao erário, a multa pela infração cometida pelo contribuinte somente pode ser aplicada utilizando-se de um valor fixo, por infração cometida, não se admitindo que a mesma seja aplicada tendo por base um percentual sobre o valor da operação, sob pena de demonstrar-se desproporcional à conduta realizada.

Destaca que alguns doutrinadores defendem, ainda, que, na hipótese do descumprimento da obrigação tributária não acarretar dano ao erário, como se verifica no presente caso, a penalidade deve ser totalmente relevada, tendo em vista a complexidade das legislações tributárias e o grande número de obrigações acessórias previstas em lei, especialmente em se tratando de ICMS. Transcreve as doutrinas de Gabriel Lacerda Troianelli e Hugo de Brito Machado em apoio ao seu ponto de vista.

Em consonância com o entendimento da Recorrente, transcreve ementa de decisão do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu a insubsistência da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação ou do tributo devido, quando a inobservância da legislação estadual não acarretar dano ao erário.

Diante do exposto, entende restar comprovado que deve ser integralmente cancelada a multa aplicada à Recorrente, tendo em vista a impossibilidade de aplicação de multa com base em percentual da operação, quando a obrigação acessória descumprida pelo Contribuinte não acarretar dano ao erário.

Por todo o exposto, requer a Recorrente que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para reforma parcial da decisão proferida em Primeiro Grau e reconhecimento da insubsistência das multas aplicadas nos itens 1 e 2 do auto de infração, cancelando-se integralmente o auto de infração n.º 299314.0301/16-8.

Termos em que, pede deferimento.

## VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JF (Acórdão Nº 0064-03/17) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.023.955,94 para R\$579.106,92, em valores históricos, montante este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à decretação de procedência parcial das Infrações 1 e 2, sendo este o objeto do presente recurso.

A Infração 1 acusa o sujeito passivo de “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento, ...*”. O sujeito passivo contesta a autuação, explicando que o creditamento realizado teve o único objetivo de anular os efeitos do recolhimento do ICMS na saída dos referidos bens do seu ativo imobilizado. Em sua informação fiscal os autuantes refutaram as alegações defensivas, alegando que o contribuinte deveria ingressar com pedido de restituição, com fundamento do disposto no art. 307 do RICMS/12.

A JF entendeu que o sujeito passivo possuía, efetivamente, direito ao crédito, pois as operações de saída foram indevidamente tributadas, não tendo havido falta de recolhimento de imposto.

Nesse sentido, excluiu a exigência fiscal de ICMS, tendo mantido apenas a multa de 60%.

Examinando as cópias dos documentos fiscais, acostadas pelo sujeito passivo às folhas 211/417, é possível constatar que os créditos glosados se referem aos documentos fiscais de entrada, emitidos pela própria empresa autuada, em operações cujo CFOP é “1.554 – Retorno de bem do ativo imobilizado remetido para uso fora do estabelecimento”. Nota-se, também, que tais documentos fiscais fazem referência ao documento de origem, cujas cópias foram igualmente anexadas pelo Contribuinte, com CFOP “5.554 – Remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento”.

Confrontando cada um dos pares de documentos citados (de remessa e de retorno), é possível constatar que o valor do ICMS creditado (no retorno) é igual ao montante que fora debitado quando da remessa.

Analisando a legislação acerca da matéria, é forçoso admitir que tais operações (remessa e retorno) gozam de isenção do imposto estadual, conforme art. 265, inciso XXIII, alínea “a” do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 265. São isentas do ICMS:

...  
XXIII - as remessas internas e os retornos, de bens integrados ao ativo permanente, bem como de moldes, matrizes, gabaritos, padrões, chapelonas, modelos e estampas (Conv. ICMS 70/90):

a) para prestação de serviços fora do estabelecimento, desde que devam retornar ao estabelecimento de origem; ou  
...”

Ora, não havendo imposto a destacar (e considerando que o Contribuinte incorreu em erro ao fazê-lo), o destaque do ICMS no documento fiscal de retorno não trouxe qualquer prejuízo ao erário, nem houve supressão de qualquer tributo na operação em exame, restando acertada a decisão recorrida, que fica mantida nesse ponto.

Quanto à Infração 2, a acusação fiscal é de “*Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...*”. O sujeito passivo alega que parte dos documentos fiscais não registrados decorreram do fato de que tais notas foram canceladas pelos emitentes. Apresenta relação, especificando cada um dos documentos citados. Em sua informação fiscal, os autuantes acolheram as alegações recursais e refizeram o demonstrativo de débito, conforme folhas 716/758.

A JJF acolheu o novo demonstrativo de débito apresentado e julgou procedente em parte esta infração.

Como se vê, trata-se de questão eminentemente fática, que decorreu da consulta realizada pelos autuantes ao Portal da NF’e, onde constatarem a situação dos documentos fiscais apontados pela defesa e, ato contínuo, excluíram os valores a eles correspondentes. Mantida a decisão recorrida neste ponto.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o sujeito passivo ataca a decisão de piso naquilo que se refere às duas infrações, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 1, a acusação fiscal foi “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento. ...*”. Após a JJF ter afastado a cobrança do tributo, o sujeito passivo sustenta, em sua peça recursal, ser descabida a cobrança da multa de 60% ao argumento de que falta a previsão legal, pois entende que inexistiu creditamento indevido. Admite a cobrança, no máximo, de multa genérica por descumprimento de obrigação acessória.

Conforme considerações já feitas quando do exame do recurso de ofício, o creditamento foi o mecanismo utilizado pelo Contribuinte para desfazer o débito indevido praticado nas saídas de

bens do ativo para uso fora do estabelecimento, não tendo gerado qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.

A questão a ser discutida, aqui, é se a conduta adotada pela empresa é contrária à legislação, ou se, ao contrário, é ato lícito. Dito de outra forma, poderia, o sujeito passivo, estornar o débito indevido praticado nas notas de saída? Ou deveria pedir restituição?

Tratando do estorno de débito, o RICMS/12 somente o admite quando não se referir a valor destacado em documento fiscal, conforme art. 307, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Art. 307. O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.”*

Tal regra tem a sua razão de ser no fato de que o ICMS é tributo indireto, cujo ônus financeiro é repassado para o adquirente das mercadorias. Por isso, o pedido de restituição apresenta-se como um mecanismo adequado a impedir o enriquecimento sem causa do contribuinte, já que é condição para o deferimento do pedido a prova de haver assumido o encargo financeiro, nos termos do art. 73 do RPAF, abaixo reproduzido.

*“Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.”*

Nesse sentido, parece razoável a restrição imposta pelo art. 307 do RICMS/12, acima transcrito. Tal regra não se aplica, todavia, à situação dos autos, pois os débitos indevidamente destacados nas notas fiscais de saída não compuseram valores cobrados a terceiros, mas apenas documentos fiscais cuja destinatária é a própria empresa autuada, em operação para “uso fora do estabelecimento”. Nessa situação, não há qualquer cobrança de valores a destinatários, que sequer existem. Trata-se, em verdade, de notas fiscais de simples remessa, emitidas contra si próprio, sem a existência do elemento “preço”.

Por conseguinte, nenhum sentido faria condicionar-se o estorno de tal valor à formação de um “processo administrativo” de restituição, pois não há prova a ser submetida à avaliação da Administração Tributária.

Entendo, portanto, que a emissão de documento fiscal de entrada, creditando-se do imposto indevidamente destacado, constitui-se em conduta lícita, equivalente ao simples estorno de débito, com respaldo na legislação, nenhuma sanção devendo ser imposta, até mesmo por falta de previsão legal (no art. 42, VII, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei nº 7.014/96) para fixação de uma multa de 60%.

Assim, tenho por integralmente improcedente o lançamento naquilo que se refere à Infração 1.

Já a Infração 2 foi descrita como “*Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...*”. Após o acolhimento das razões defensivas, pela JJF, e exclusão dos documentos fiscais cancelados, o sujeito passivo, em sua peça recursal, pediu o cancelamento da multa, ao argumento de que são confiscatórias as multas calculadas como um percentual do valor da operação. Colaciona doutrina e jurisprudência em apoio ao seu ponto de vista.

Consultando os fólios processuais, é possível notar que a multa aplicada em face da prática da presente infração foi capitulada no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, conforme consta à folha 03. Consultando o texto do dispositivo legal referido, é fácil constatar que a proporcionalidade da multa aplicada decorreu de expressa previsão normativa, conforme abaixo.

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

...  
*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*  
...”



Ora, havendo previsão legal nesse sentido, não pode o julgador administrativo deixar de aplicá-la, sob pena de incorrer em ofensa ao art. 167 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*...*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”*

Assim, é forçoso concluir que a decisão de piso não merece reparo nesse ponto.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, alterando o demonstrativo de débito, da forma abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA
1	0,00	
2		225.086,03
<b>TOTAL</b>	<b>0,00</b>	<b>225.086,03</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299314.0301/16-8**, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$225.086,03**, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS