

A.I. Nº - 207103.0004/22-5  
AUTUADO - SIEMENS GAMESA ENGENHARIA RENOVÁVEL LTDA.  
AUTUANTE - LAUDELINO PASSOS DE ALMEIDA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/08/2023

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 00134-02/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DO ICMS. Lançamento efetuado a crédito, mediante estorno de débito, para compensar débito fiscal decorrente de valores destacados em documentos fiscais emitidos. O contribuinte trouxe aos autos comprovação de que no período fiscalizado, fatos constatados também na EFD, que efetivamente o contribuinte não se apropriou dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos materiais de uso e consumo; recolheu o ICMS-DIFAL correspondente; é detentor de saldos credores do ICMS nos meses alcançados da autuação. Aplicada a integração da legislação com base no art. 108 do CTN. O contribuinte descumpriu o disposto no art. 307 do RICMS/2012. Aplicada a multa prevista no art. 42, inc. XXII da Lei nº 7.014/96. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 24/03/2022, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 1.015.012,50, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 001.006.001.** Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação do imposto, para fatos apurados em janeiro de 2017 a dezembro de 2019.

Enquadramento legal: Artigos 24, 25 e 26 da Lei nº 7.014/96 c/com artigos 307 e 308 do RICMS/2012.

Consta a seguinte informação: “*A SIEMENS EFETUOU ESTORNOS INDEVIDOS DE DÉBITO DE ICMS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS EM TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. TENDO DESTACADO OS ICMS NAS NFS, LANÇANDO-OS NOS RESPECTIVOS LIVROS DE SAÍDA E RAICMS, E POSTERIORMENTE ESTORNANDO-OS NOS RAICMS. DEMONSTRATIVO DE DÉBITO ACOSTADO AO PAF DETALHA A INFRAÇÃO*”.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 71 a 96, onde inicialmente requereu a remessa dos autos à Junta de Julgamento Fiscal a fim de cancelar a exigência fiscal. Demonstrou a tempestividade da defesa, relatou os fatos, transcreveu a infração e esclareceu que as operações arroladas na autuação se referem a transferências interestaduais de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa, com o CFOP 6.557.

Destaca que o art. 265, inc. XXII, alínea “b” do RICMS/BA, prevê, com fundamento no Convênio ICMS 70/90, que serão isentas do ICMS as remessas internas de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma empresa, o que diz explicar o fato de a Fiscalização ter considerado essas transferências tributáveis e, portanto, reputado indevido o estorno do débito na escrita fiscal, mediante aproveitamento do correspondente crédito na forma do art. 308 do RICMS/BA.

Adicionalmente, cita que o disposto no art. 307 do RICMS/BA, somente admite o estorno do débito, mediante aproveitamento do correspondente crédito, quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

Pontua que passou despercebido pela fiscalização o fato de que apesar do crédito ter sido apropriado formalmente a título de estorno sobre as saídas interestaduais, tratou-se materialmente do aproveitamento do crédito a que tinha direito em razão da saída subsequente tributada, ante o fato de que não houve o aproveitamento do respectivo crédito na entrada, sendo que o procedimento adotado cumpre o papel de assegurar a eficácia do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Assevera que o procedimento adotado produziu o efeito de uma escrituração extemporânea de créditos do ICMS, haja vista que não houve a aplicação de qualquer margem entre as entradas e saídas. Ou seja, a despeito de a formalização ter se efetivado como estorno de débito, trata-se da apropriação do crédito devido sobre a respectiva entrada do item no estabelecimento.

Afirma quando houve a entrada dos itens, objeto das posteriores saídas interestaduais, a empresa tinha a perspectiva de utilizá-los como materiais de uso e consumo do estabelecimento, motivo pelo qual, garante que: *(i)* não realizou qualquer apropriação de crédito do ICMS; e *(ii)* recolheu o ICMS-DIFAL, conforme se comprova com o exemplo no doc. 03, passíveis de confirmação pelo Fisco.

Complementa que posteriormente, quando os itens já haviam ingressado em seu estabelecimento, devido à necessidade de utilização destes materiais de uso e consumo em outro estabelecimento, situado em outro estado, foram transferidos, com o destaque do imposto com as alíquotas interestaduais de 4% ou 12% nas notas fiscais, a depender do conteúdo importado, utilizando o CFOP 6.557.

Justifica que, se houve o destaque do imposto na saída, para evitar uma incidência cumulativa, para que fosse preservado o correspondente crédito na entrada, procedeu ao estorno desses débitos. Ou seja, a partir do momento em que a legislação do ICMS exige o destaque na transferência interestadual dos materiais de uso e consumo entre estabelecimentos do mesmo titular, deve-se garantir o aproveitamento do correspondente crédito do ICMS, sob pena de afronta à não-cumulatividade do imposto.

Aponta como reforço aos fatos, o indevido recolhimento do ICMS-DIFAL sobre as aquisições dos materiais de uso e consumo, recolhimento indevido quando esses itens não são utilizados na qualidade de consumidor final.

Conclui, mesmo que seja passível de questionamento o estorno sobre os débitos de ICMS, objeto de destaque nas transferências interestaduais, deve-se considerar que o aproveitamento do crédito em exame funcionou claramente como um mecanismo de preservação do regime não-cumulatividade, não sendo possível qualificar o crédito apropriado como indevido.

Pondera que se admitido como indevido o procedimento adotado, isto deveria ser repreendido com penalidade estritamente formal, e não por meio da glosa dos créditos apropriados.

Argui preterição do direito de defesa em razão da multiplicidade de autuações concomitantes, uma vez que já teve contra si lavrados 13 diferentes Autos de Infração envolvendo 21 diferentes acusações fiscais, cada qual com sua especificidade, períodos de referência e tipos de acusação fiscal, cuja relação apresenta.

Salienta que afora alguns casos excepcionais, há uma aparente variedade de acusações fiscais que envolve diversas acusações, donde infere haver claro prejuízo em razão da necessidade de tomada de todas as providências necessárias para as diversas defesas, fato que privilegia outros contribuintes que recebeu um único Auto de Infração, concedendo-lhe melhores condições de se defender, o que diz não haver justificativa.

Afirma que o fato se constitui causa de nulidade nos termos do art. 18, inc. II do RPAF/99 e destaca que a redação atual do art. 40 do Decreto nº 7.629/99, apesar de autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração para um mesmo contribuinte, o histórico desse dispositivo tinha por objetivo facilitar o contraditório e a ampla defesa, fato que caberia ao Fiscal ao menos, justificar o motivo de assim proceder.

Pugna, portanto, pela decretação da nulidade do lançamento, haja vista a clara preterição do direito de defesa.

Ao abordar o mérito, destaca que o art. 265, inc. XXII, alínea “b” do RICMS/BA somente prevê a desnecessidade de destaque do ICMS quando ocorrer transferências internas de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o que ampara a linha admitida pela fiscalização em qualificar essas operações como sendo tributáveis.

Sinaliza que a despeito de eventual discussão, se o ICMS de fato incide em transferências internas de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos, seja por não se enquadrarem como mercadorias, seja por não se estar diante de operações que impliquem a efetiva circulação jurídica de mercadoria a um terceiro, reforça que o procedimento adotado assume o claro efeito de preservar o mecanismo constitucional da não-cumulatividade, mediante a apropriação extemporânea dos créditos devidos sobre as correspondentes entradas.

Argui que de acordo com a própria natureza dos materiais de uso e consumo, que são empregados pelo estabelecimento na condição de consumidor final, não haverá uma ulterior operação a ser tributada, fato que justificou o recolhimento do ICMS-DIFAL e, ainda, a ausência de aproveitamento de qualquer crédito na entrada, conforme art. 33, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96.

Apresenta um exemplo de recolhimento do ICMS-DIFAL nessas aquisições, levando-se em consideração a entrada dos itens que constituem objeto da NF-e nº 000.368, emitida pelo fornecedor Sheila e da Silva - ME - Doc. 03, demonstrando que apurou o débito a título de ICMS-DIFAL no valor de R\$ 2.059,96, o qual compôs a sua apuração registrada em EFD, fato que reflete a sua perspectiva original de que estes itens seriam efetivamente utilizados e consumidos pelo estabelecimento autuado.

Demonstra como se deu o estorno do débito de ICMS na operação utilizada no exemplo exposto, especificamente relacionado à subsequente saída do item do estabelecimento por meio da NF-e nº 035.815, cujo procedimento adotado não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, pelo contrário: o valor objeto de estorno, R\$ 504,00, é inferior ao próprio débito do ICMS-DIFAL aplicado na entrada, R\$ 2.059,96, cujo encargo se revela indevido pelo fato de os materiais terem constituído objeto de ulterior saída do seu estabelecimento. Ou seja, os itens em questão não foram utilizados na qualidade de consumidor final, de modo a afastar a incidência do diferencial de alíquotas do ICMS.

Explica que não tendo aproveitado os créditos de ICMS ao adquirir os materiais de uso e consumo e tendo oferecido novamente à tributação ao transferi-los ao estabelecimento da mesma empresa situado em outro estado, se sujeitou a uma incidência em cascata. Sendo assim, os créditos lançados tiveram por objetivo reverter um ônus em duplicidade, fazendo cumprir a não-cumulatividade do ICMS, circunstância agravada pelo fato de já ter ocorrido o recolhimento indevido do ICMS-DIFAL.

Repisa que o procedimento adotado foi mais benéfico ao Fisco, pois, com a superveniente saída dos materiais de uso e consumo, a um só tempo e modo, passou a ser indevido o recolhimento do ICMS-DIFAL e, adicionalmente, justificado o direito ao crédito do ICMS na entrada pela alíquota interestadual, o qual não havia sido apropriado.

Resume que, considerando de forma conjunta, o ônus indevidamente suportado pelo recolhimento do ICMS-DIFAL e, ainda, da ausência do aproveitamento do crédito do ICMS na

entrada, chega-se ao um encargo indevidamente suportado na ordem de 18% (alíquota interestadual mais o ICMS-DIFAL).

Acrescenta que promovendo o lançamento a crédito do ICMS, objeto da posterior transferência interestadual dos materiais de uso e consumo, somente se aproveitou de créditos pelas alíquotas interestaduais de 4% ou 12%.

Garante demonstrar essa realidade a partir do exemplo descrito no Doc. 03 que se estende aos demais casos autuados, sendo possível confirmar todos esses pontos a partir dos registros da EFD.

Esclarece que, caso tivesse formalizado o aproveitamento extemporâneo do crédito que deixou de ser aproveitado sobre a entrada dos materiais de uso e consumo no seu estabelecimento e, ainda, realizado o aproveitamento do correspondente crédito para fins de restituição do ICMS-DIFAL indevidamente recolhido, claramente experimentaria uma vantagem, em comparação ao procedimento reputado como indevido pelo autuante.

Complementa que o aproveitamento do crédito na escrita fiscal de estabelecimento inscrito na Bahia funciona tanto para restituição de indébito, art. 75, inc. I, do RPAF, quanto para dar eficácia ao mecanismo da não-cumulatividade, sob a égide do regime de conta corrente fiscal previsto nos artigos 305 e seguintes do RICMS/BA, assim, conclui que não há como se qualificar o procedimento adotado como materialmente indevido.

Argumenta que reforça esse cenário, o fato de não ter sido aplicada qualquer margem sobre essas transferências, as quais foram realizadas pelos mesmos valores que os itens em questão entraram no estabelecimento.

Destaca que a sistemática não-cumulativa do ICMS é de acatamento obrigatório pelo Fisco, tal como se verifica do precedente do âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Reproduz o Acórdão do REsp 782.987/RS e aponta que nele constata-se que o direito de abatimento dos créditos do ICMS se constitui em uma norma cogente a ser observada pelos estados, devidamente assegurada pela Constituição Federal, não havendo uma justificativa para que se imponha qualquer restrição neste sentido. Portanto, deve-se privilegiar os aspectos materiais que resguardam o direito ao crédito do ICMS, com fundamento na Constituição.

Admite que, apesar de amparado o aproveitamento do crédito do imposto no Registro de Apuração do ICMS com a qualificação formal de “estorno de débito”, defende que já detinha o direito subjetivo de lançar o crédito do ICMS sobre a entrada dos materiais em seu estabelecimento.

Conclui, a despeito da forma, o procedimento adotado funcionou materialmente como uma escrituração extemporânea de créditos de ICMS, amparado pelo direito adicional de recuperar os pagamentos indevidos do ICMS-DIFAL, tendo em vista que os materiais objeto das operações não foram consumidos e/ou utilizados na condição final pelo estabelecimento, cujo valor do crédito a que faz jus, supera o valor do crédito apropriado a título de estorno.

Transcreve doutrina de James Marins acerca do dever da fiscalização em investigar as operações realizadas pelo contribuinte, bem como, buscar a verdade material dos fatos e lembra outros princípios que regem o Processo Administrativo Tributário, como o da oficialidade e do informalismo, sobre os quais transcreve lição de Cláudio Carneiro:

Sob o título “*Da necessidade de se distinguir o descumprimento da obrigação principal e acessória*”, afirma que apesar de se qualificar como indevido o estorno dos débitos de ICMS objeto de destaque nas notas fiscais de transferência interestadual de materiais de uso e consumo a outro estabelecimento da empresa, tratou-se de um equívoco meramente formal, dada a plena existência do direito ao crédito.

Diz, portanto, não haver dúvidas de que o direito ao crédito existe de fato, sendo que as ressalvas impostas pela fiscalização se limitam à forma pela qual houve a sua escrituração. Nesse sentido,

entende que se deve privilegiar os aspectos materiais que resguardam o direito ao crédito do ICMS, o qual não poderá ser aviltado unicamente com base em questões relacionadas à forma de escrituração, mormente diante do fato de a legislação já prever a aplicação de penalidades formais pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Argui ser necessário preservar a distinção que a ordem jurídica impõe a essas duas prestações decorrentes da obrigação principal *versus* a obrigação acessória, como esclarece a lição de Hugo de Brito Machado, copiada.

Lembra que o art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional prevê que a obrigação acessória, quando descumprida, converte-se em obrigação principal apenas em relação à penalidade, ou seja, o fato de supostamente deixar de cumprir uma obrigação acessória não tem o condão de fazer nascer a obrigação principal de pagar imposto, dado o seu caráter autônomo.

Conclui que dessa forma, a exigência do imposto implicaria em verdadeiro enriquecimento sem causa do estado, tendo em vista o acréscimo injustificado em seu desfavor. Assim, não subsiste razão para se exigir imposto, obrigação principal, por mero descumprimento de um dever instrumental, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva e do direito de propriedade e afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Complementa que também haveria afronta ao que estabelece o art. 3º do CTN, permitindo-se que um ilícito tributário, que deveria ser unicamente repreendido com multa por descumprimento de dever instrumental, seja convertido na obrigação de pagar tributo.

Cita que a Lei nº 7.014/96 prevê a aplicação de penalidades ao descumprimento do dever de escrituração, destacando-se, em especial, a hipótese do art. 42, inc. XVIII, alínea “b”, que prevê a aplicação de multa R\$ 140,00 em decorrência de “*escrituração irregular*”, fato que entende impedir a autoridade fiscal em subverter a sua incidência para fins de considerar o crédito de ICMS como materialmente indevido.

Repisa que é detentora de saldo credor do ICMS em todos os períodos objeto da autuação, de modo que, não havendo imposto a recolher, pois, o direito ao crédito é inquestionável, inclusive em montante superior ao apropriado como estorno, caberia quando muito, a reconstituição da sua escrita fiscal.

Pondera, ainda que se considere o procedimento adotado prejudicial a apropriação dos créditos estritamente sob a sua forma de “estorno”, o que se suscita apenas por hipótese, eventuais medidas de correção poderiam ser feitas diretamente na escrita fiscal, sem a cobrança isolada de débitos do ICMS.

No tópico “*Da questão relativa ao julgamento da ADC 49, afetada pela sistemática da Repercussão Geral, pelo Supremo Tribunal Federal*”, destaca que os dispositivos da Constituição Federal referentes a competência dos estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS, e a função da Lei Complementar nº 87/96 que regulamentou sua tributação e estabeleceu as normas gerais do referido imposto.

Desses dispositivos, entende que a hipótese de incidência do ICMS corresponde à operação de circulação de mercadoria, a qual deve ser entendida em seu sentido jurídico-econômico, ou seja, intimamente ligada a transações comerciais.

Ressalta que ao permitir a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias de um estabelecimento para outro de titularidade do mesmo contribuinte, extrapola-se o alcance do conceito estabelecido para a hipótese de incidência do imposto em comento pela própria Constituição Federal.

Frisa ser irrelevante a localização dos estabelecimentos do mesmo contribuinte pois, sendo estabelecimentos do mesmo titular, o deslocamento das mercadorias de um para o outro, continua a não caracterizar a circulação jurídico-econômica de mercadorias, que permanecem sob a propriedade do mesmo contribuinte durante toda a operação.

Lembra o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, pelo Supremo Tribunal Federal, que se manifestou à luz da sistemática da incidência do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, cuja ementa reproduz, conclui restar claro que a presente exigência deve ser afastada, tendo em vista que as operações em sua integralidade tratarem de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, de modo que, não se pode exigir ICMS decorrente de operações sem finalidade econômica.

Destaca que, nos termos do art. 28, Parágrafo Único, da Lei nº 9.868/99, sendo, portanto, mandatória a adoção do mesmo entendimento proferido pelo STF na ADC 49 ao presente caso.

Aborda o caráter abusivo da multa aplicada, cuja aplicação em matéria tributária tem por base o regime jurídico diverso daquele relativo à instituição do tributo, sendo decorrente do próprio direito de punir do estado, mas especificadamente de seu poder-dever, *jus puniendi*, que, depois de consubstanciado o ilícito, transfigura-se em uma pretensão individualizada ao transgressor da norma primária.

Afirma que a doutrina e a jurisprudência têm entendido que os princípios afetos ao ramo do Direito Tributário são aplicáveis também às multas, não obstante o fato dos princípios norteadores de tal cognição serem corolários de primados constitucionais mais amplos, como o princípio da moralidade administrativa, da proporcionalidade e o direito à propriedade onde a relação de vínculo entre os princípios constitucionais e os de ordem tributária se vislumbra nas lições de Sampaio Dória, copiada, assim como de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Entende que os princípios constitucionais inerentes à própria atividade administrativa já seriam suficientes para limitar a imposição de multas, como se depreende nas lições de Helenilson Cunha Pontes, que reproduz, e de Sampaio Dória sobre a confiscatoriedade que se observa pela desproporcionalidade da pena a qualquer infração que venha a ser apurada.

Sobre a violação dos mencionados princípios e normas constitucionais, por intermédio da exigência de multas excessivas, com amparo em legislações nitidamente inconstitucionais, já vêm sendo rechaçadas, conforme se observa em julgados que colaciona.

Aponta que deve ser censurado todo e qualquer ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar. Assim, no presente caso, deveria existir uma compatibilização da sanção imposta com a gravidade da conduta levada a cabo pelo contribuinte, respeitando-se os primados tratados.

Afirma que a multa incidente na infração 01 retrata justamente as situações em que o contribuinte se apropria de créditos indevidos, o que se dá com o nítido intuito de burlar a arrecadação. Portanto, revela-se medida excessiva e incompatível com todas as circunstâncias que foram abordadas, visto que, nos termos da legislação de regência, entende que ficou demonstrada a regularidade do procedimento adotado.

Justifica, com base na legislação vigente, não haver motivo para se questionar a apropriação dos créditos, tendo em vista que os valores apropriados se prestam claramente a fazer valer o mecanismo da não-cumulatividade que é inerente ao ICMS.

Pede a decretação do cancelamento das multas, ou, caso assim não se entenda, a aplicação da penalidade deverá ser revista para atender a parâmetros condizentes com o próprio descumprimento da norma supostamente infringida.

Requer:

- a) Preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa;
  - b) No mérito, a procedência da impugnação ou a improcedência do Auto de Infração;
  - c) Subsidiariamente, que eventuais medidas de correção da forma de apropriação dos créditos como “estorno de débitos” sejam realizadas diretamente na escrita fiscal do

estabelecimento autuado, mediante reconstituição da apuração do estabelecimento, inclusive considerando a existência de saldos credores sucessivos de ICMS, sem a cobrança isolada de débitos do ICMS.

Caso se entenda necessário, pugna, desde já, pela realização de diligências para confirmar a devida apropriação dos créditos de ICMS sobre as transferências de materiais de uso e consumo, mediante a emissão de notas fiscais com o destaque do imposto.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 120 a 122, onde reproduziu a infração, fez um breve relato dos fatos e o resumo das razões de defesa.

Registra que no desenvolvimento da ação fiscal referente aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, constatou que a empresa lançou, nos livros de RAICMS/EFD créditos de ICMS sob o título de estornos de débitos relativos às operações de saídas tributáveis em transferências de materiais de uso e consumo.

Afirma que os demonstrativos elaborados, fls. 13 a 48 e cópias das folhas do livro RAICMS de jan/2017 a dez/2019, fls. 49 a 66; além de mídia eletrônica, fl. 67, que fazem prova da infração.

Sinaliza que toda a argumentação da defesa se baseia na premissa de que teria direito aos créditos do ICMS decorrentes das operações de saídas em transferências de materiais de uso e consumo adquiridos em operações interestaduais anteriores.

Lembra que ao contribuinte caberia a estrita obediência à legislação do ICMS ao que dispõe a alínea “b” do inc. XXII do art. 265 do RICMS/2012, transscrito.

Ressalta que nas saídas interestaduais em transferências são tributadas, a autuada não poderia estornar estes débitos, pois, ao fazê-lo, incorreu em infração ao dispositivo do regulamento mencionado e da mesma maneira deixou de cumprir os dispostos nos artigos 305, 307 e 308 do RICMS/2012, reproduzido.

Conclui que por tais razões, os argumentos trazidos na impugnação não podem prevalecer e se sobrepor aos dispostos nos diplomas legais que ordenam a questão em lide.

Pondera que, se, como argumenta a autuada, na hipótese de que teria direito a créditos de ICMS vinculados às operações de saídas de materiais de uso e consumo em transferências tributadas, por terem ocorrido compras correlatas destinadas ao uso e consumo e pago a DIFAL, ela deveria ter observado os dispostos na legislação do ICMS, concernente às restituições de impostos pagos indevidamente, e/ou lançamentos de créditos extemporâneos, e não lançar créditos do imposto, a título de estornos de débitos em seus livros de RAICMS/EFD em descumprimento à legislação.

Lembra que a Lei nº 7.014/96 dispõe nos seus artigos 24, 25 e 26, no capítulo do lançamento, da compensação e do recolhimento do imposto, os procedimentos e obrigações que os contribuintes devem seguir e o art. 31, parágrafo único, disciplina a utilização do crédito quanto a legalidade e a escrituração no prazo legal e o art. 33, § 2º disciplina a restituição de impostos recolhidos indevidamente, conforme transscrito.

Reproduz os artigos 73, 74, 75 e 76 do RPAF/99, que trata da restituição de tributo e aponta que a autuada descumpriu tais normas, pois não lhe é facultado o direito de não observar a legislação do ICMS, e efetuar lançamentos ao arrepio da lei.

Quanto ao questionamento da lavratura das treze autuações, explica que os Autos de Infração listados na defesa, ultrapassaram o valor estipulado no parágrafo único do art. 40 do PAF/99.

Assim o pedido de nulidade, requerido com base nesse argumento, não encontra amparo legal, vez que no art. 18 do RPAF/99, não há hipótese que dê guarida a nulidade como requerida.

Referente ao caráter abusivo da multa aplicada, ressalta que obedeceu à Lei nº 7.014/96.

Resume a informação, esclarecendo que:

- i) Referente à nulidade, apresentou a legislação que põe por terra esta pretensão;
- ii) Quanto ao mérito, apresentou a legislação do ICMS que dá suporte aos créditos reclamados, não restando dúvidas sobre o acerto dos trabalhos desenvolvidos;
- iii) Referente ao pedido de correção da forma de apropriação dos créditos lançados como estornos de débitos, para que sejam realizados diretamente na escrita fiscal mediante reconstituição da apuração, inclusive considerando a existência de saldos credores sucessivos de ICMS, sem a cobrança isolada de débitos do ICMS, bem como a revelação ou a redução da multa, lembra que foge a sua competência acatar ou não, tal pedido;
- iv) Frente ao pedido de realização de diligência para confirmar a devida apropriação dos créditos de ICMS, diz não vislumbrar a necessidade de tal procedimento para que se possa dirimir as questões constantes no processo.

Conclui ratificando o crédito reclamado no valor originalmente lançado.

Em 26 de julho de 2022, na assentada de julgamento, diante das arguições do patrono d autuada asseverando que o contribuinte não ter efetivamente se apropriado do crédito fiscal do ICMS, quando adquiriu as mercadorias para o seu uso e consumo e ser detentora de saldo credor em todo período autuado, foi questionado ao representante, Dr. Thomaz Alturia Scarpin, OAB/SP 344.865, se a autuada teria como comprovar que (a) não se apropriou dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos materiais de uso e consumo; (b) recolheu o ICMS-DIFAL correspondente; e (c) existem saldos credores do ICMS nos meses alcançados da autuação.

Em resposta, o representante da empresa, assegurou que sim, se assim lhe fosse oportunizado.

Dessa forma, os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiram converter o processo em diligência à INFRAZ de origem para as seguintes providências: (I) Intimar a autuada, concedendo-lhe o prazo de dez dias, para comprovar os pontos acima questionados; (II) Encaminhar os autos para conhecimento e informação do autuante, após manifestação da autuada.

A autuada retornou aos autos anexando a manifestação, fls. 171 a 173 e documentos impressos às fls. 174 a 1.015, além de arquivos eletrônicos gravados no CD, fl. 1.016, onde após sintetizar os fatos, ponderou que a despeito de eventual discussão se o ICMS de fato incide em transferências internas de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos, reforçou que o procedimento adotado visou preservar o mecanismo constitucional da não-cumulatividade, mediante a apropriação extemporânea dos créditos devidos sobre as correspondentes entradas.

Transcreveu os termos da diligência e repisou que não utilizou os créditos fiscais decorrentes das aquisições dos itens que foram transferidos para outro estabelecimento, motivo do estorno dos débitos, comprovado na EFD, Registro 090 e 070 - Doc. 01, bem como nas planilhas apensadas aos autos e que podem ser acessadas através de [link1](#) indicado, criado em virtude do tamanho dos arquivos.

Informa que quitou o ICMS-DIFAL nas operações em que houve a incidência do imposto, conforme o Registro E113 da EFD - Doc. 02, realizada diretamente na sua escritura fiscal mediante compensação na escrita fiscal.

Apresenta cópia dos respectivos recibos de entrega das EFDS transmitidas em 2017, 2018 e 2019 - Doc. 03, a fim de comprovar que no período autuado detinha saldo credor de ICMS.

Conclui que a diligência foi integralmente cumprida e reitera o pedido de acolhimento de sua impugnação e o cancelamento da exigência fiscal.

O autuante, prestou nova informação, fls. 1.020 a 1.021 frente e verso, onde após fazer um relato dos fatos e da manifestação da autuada, atestou que após analisar os documentos fiscais apresentados, observou que há comprovação da não utilização dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos itens que foram transferidos para outro estabelecimento, pois entende que a

autuada deveria conciliar a operação de saída com a respectiva operação de entrada, a cada operação, a nota fiscal de saída com a de entrada.

Aponta que foi apresentado, como exemplo, nota fiscal nº 004.818 e o registro C190 - Entrada Analítico, donde diz não ter como inferir a qual nota fiscal de saída a nota fiscal nº 004.818 se relaciona.

Conclui que desse modo ficou prejudicado todo o esforço da autuada no sentido de justificar que na correspondente entrada da mercadoria que em seguida foi classificada como material de uso e consumo da transferência interestadual, não houve tomada de crédito do imposto.

Complementa que apresentada a correspondente nota fiscal de entrada vinculada a de saída, objeto da autuação, operação a operação, seria necessário verificar as mercadorias relacionadas em cada nota fiscal de saída e de entrada, quantidades e valores, inclusive para se comprovar que o imposto destacado e lançado a débito nas notas fiscais de saídas, tiveram o correspondente imposto da nota fiscal de entrada não laçada a crédito e ainda apurada o respectivo ICMS-DIFAL.

Considera não ter havido fato novo trazido na manifestação, por isso não foram anexados demonstrativos ou levantamentos.

Reafirma o entendimento prestado na informação, fls. 151 a 159, de que ainda tendo o contribuinte saldo credor ao longo dos meses autuados, à luz da legislação do ICMS o imposto, ora reclamado deve ser confirmado, pois se assim não for a legislação passaria a ser letra morta, e o lançamento de ofício estaria sob condicionantes.

Transcreve a legislação do imposto que lastreou o trabalho da fiscal: art. 33, § 2º da Lei nº 7.014/96; artigos 73, § 5º, 74, incisos I a IV, art. 75, inc. I e art. 76 do RPAF/99.

É o relatório.

Participou da sessão de julgamento o representante da empresa o Dr. Thomaz Auturia Scarpin OAB/SP 344.865, que em sustentação oral, afirmou que o relatório atende as suas expectativas e pretende se ater ao cumprimento da diligência, sem prejuízo ao alegado na defesa.

Relembrou a não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa; que não foram apropriados na entrada das mercadorias os créditos fiscais, objeto de transferências e que foi recolhido o ICMS-DIFAL conforme comprovado, realizado na escrita fiscal em consonância com o RICMS/2012.

Ressaltou a existência de saldo credor do ICMS em todo período fiscalizado, também comprovado no cumprimento da diligência.

Concluiu que em obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, tendo destacado o imposto nas transferências, efetuou o estorno desses débitos, objeto da autuação, conduta que não pode ser motivadora de exigência de imposto.

Por fim ressalta ter cumprido fielmente a diligência determinada pela 2ª JJF.

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputou ao sujeito passivo a acusação de uma infração, tempestivamente impugnada.

O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte, através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 10/01/2022, lida em 17/01/2022, fls. 07 a 12.

Constam apensados aos autos, fls. 13 a 48 frente e verso, os demonstrativos analíticos que suportam a acusação, onde contam todos os elementos necessários a identificação da infração e a memória de cálculo dos valores apurados.

A autuada tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração, através de mensagem postada no DT-e, lida em 28/03/2022, fl. 68, oportunidade que recebeu todos os arquivos eletrônicos referentes aos demonstrativos da infração.

O sujeito passivo exerce a atividade econômica de fabricação de geradores de corrente contínua e alternada, peças e acessórios, dentre outras secundárias como: manutenção e reparação de geradores, transformadores e motores elétricos e de máquinas motrizes não-elétricas, construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica, serviços de engenharia e estudos geológicos, é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido em Camaçari, neste estado.

Preliminarmente arguiu nulidade do lançamento sob a justificativa de ter o Auditor Fiscal lavrado treze diferentes Autos de Infração envolvendo vinte e um diferentes tipos de acusações em diversos períodos, dentro do mesmo prazo para apresentação de defesa, por entender que, assim procedendo, o Fisco dificultou a apresentação das impugnações, portanto, violou aos princípios da ampla defesa e contrário.

Sobre tal argumento, registro que a lavratura de mais de um Auto de Infração contra o mesmo contribuinte, referente a um mesmo período, não se constitui uma ilegalidade, tendo em vista o que dispõe o art. 40 do RPAF/99, *verbis*:

*Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado.*

*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.*

Do dispositivo transcrito, vê-se que inicialmente é permitido ao agente fiscal lavrar mais de um Auto de Infração, entretanto, o seu parágrafo único, impõe a lavratura de um único Auto, se a exigência for igual ou superior a R\$ 200.000,00, donde se conclui que, se em um processo de auditoria for constatada diversas infrações, sendo que em algumas o valor do crédito tributário lançado será maior ou igual a R\$ 200.000,00, é impositivo a lavratura de tantos Autos, quanto necessários, que por dever legal, o Auditor Fiscal terá que assim proceder.

Oportuno ressaltar que esta disposição regulamentar, existe em função do princípio do direito à ampla defesa, tendo em vista a redação atual dada pelo Decreto nº 18.558/2018, que substituiu a anterior, cujo texto segue transcrito:

*Art. 40. Em casos especiais, mediante justificativa circunstanciada do autuante, o Inspetor Fazendário poderá autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, anexando-se a cada Auto, cópia da justificativa e da autorização.* (Grifos do relator).

Não vislumbro, portanto, nenhuma ofensa a ampla defesa no presente caso, considerando que foi concedido em todos os processos o prazo de sessenta dias para apresentação de defesa administrativa, regulamente previsto e observado pelos órgãos preparadores e em todos foi respeitado o devido processo legal.

Compulsando os autos, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares tidos como infringidos e inexiste qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Pelo exposto, afasto a arguição de nulidade.

Quanto ao pedido de diligência, lembro que considerando não estarem presentes nos autos os elementos suficientes para a formação da convicção dos julgadores, foi deferida, que resultou na última manifestação da autuada e a informação do autuante, cujo conteúdo, considero que

esclareceu satisfatoriamente as dúvidas que persistiam após a informação fiscal prestada pelo autuante, quando da apresentação da defesa.

No mérito, a infração exige o ICMS e multa decorrente da constatação pela autoridade fiscal de estornos de débito, registrados pelo contribuinte na apuração mensal do ICMS, constante na EFD, de valores correspondentes a débitos registrados em função das saídas de materiais de uso e consumo para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, em outra unidade da Federação.

O autuante avaliou que os estornos de débito foram efetuados em desacordo com a legislação do ICMS e, portanto, os considerou indevidos, exigindo o ICMS correspondente, mais multa.

A autuada, na discussão do mérito, defendeu serem corretos os estornos de débitos efetuados. Para justificar tal entendimento, é necessário enumerar a sequência dos procedimentos adotados pelo contribuinte, que assim descreveu em sua peça de defesa, relato que o autuante não contestou a veracidade:

1. A autuada, havia adquirido materiais para seu uso e consumo, tendo efetuado o recolhimento do ICMS-DIFAL e não se apropriou dos créditos fiscais do ICMS destacados nos documentos de aquisição;
2. Posteriormente houve a necessidade de utilização destes materiais de uso e consumo em outro estabelecimento da empresa, situado em outro estado;
3. Em seguida esses materiais foram transferidos ao outro estabelecimento, com o destaque do ICMS, aplicando as alíquotas de 4% ou 12% nas notas fiscais, a depender do caso, utilizando o CFOP 6.557 - *Transferência de material de uso ou consumo*, onde classificam-se neste código os materiais de uso ou consumo transferidos para outro estabelecimento da mesma empresa;
4. Ato contínuo, procedeu ao estorno dos débitos correspondentes aos valores destacados nas notas fiscais de saídas dos materiais, segundo seu entendimento, para evitar a incidência cumulativa do ICMS, ressalvando que os lançamentos destes créditos se limitaram ao valor do ICMS destacados nessas transferências interestaduais correspondentes aos valores de aquisição, sem nenhum acréscimo.

Apreendeu, portanto, que os estornos efetuados produziram os mesmos efeitos da escrituração extemporânea dos créditos que não haviam sido apropriados no momento da entrada desses itens no estabelecimento, tendo procedido aos estornos do débito correspondente, a fim de evitar o efeito cascata das sucessivas incidências do ICMS ao longo da cadeia, na entrada dos materiais de uso e consumo e na subsequente saída, sem o aproveitamento do correspondente crédito, procedimento que se não fosse adotado violaria a sistemática da não-cumulatividade do ICMS.

Defendeu que a prática adotada poderia ser no máximo considerada como o descumprimento de uma obrigação acessória, uma mera formalidade, e, portanto, caberia apenas a aplicação de penalidade prevista do art. 42, inc. XVIII, alínea "b" da Lei nº 7.014/96, ou seja, a aplicação de multa de R\$ 140,00 em decorrência de escrituração irregular.

Não foi assim que entendeu a Fiscalização, e, portanto, formalizou o presente lançamento por descumprimento das normas do ICMS relativas à matéria, por considerar que não é facultado aos contribuintes o direito de desconsiderar a legislação do ICMS e proceder ao arreio da lei.

Inicialmente, ressalto que o fato apurado pela autoridade fiscal foi o estorno de débito na apuração do ICMS, conforme os registros na EFD: Registro E111 – Ajustes/Benefícios/Incentivos, com o detalhamento no Registro E113 – Identificação dos Documentos Fiscais, onde relaciona as notas fiscais eletrônicas que fundamentaram o débito fiscal.

O Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780/2012, admite o estorno de débito fiscal em situações específicas, como, no caso das saídas, para este estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, onde o regulamento permite que o documento fiscal contenha o destaque do imposto, para fins de aproveitamento como crédito fiscal pelo

destinatário, devendo, neste caso, o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, conforme art. 292, § 1º do RICMS/2012.

Outra situação em que se permite o estorno de débito fiscal refere-se à possibilidade de devolução ou de desfazimento de negócio relativo a mercadorias recebidas com imposto retido, prevista no art. 299, *verbis*:

*Art. 299. Nas hipóteses de devolução ou de desfazimento de negócio relativo a mercadorias recebidas com imposto retido:*

*I - o remetente estornará o débito fiscal correspondente à nota fiscal de devolução no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS;*

O estorno de débito também é possível nas operações interestaduais para estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, se as mercadorias já tiverem sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo, também é permitido ao contribuinte estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, consoante o art. 301, § 1º, inc. II do RICMS/2012.

Outra hipótese, está prevista no art. 302, inc. II, *in verbis*:

*Art. 302. Na saída interestadual de mercadoria que já tiver sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino dispondo sobre a substituição tributária para a mesma espécie de mercadoria, o contribuinte poderá:*

*II - estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos do Registro de Apuração do ICMS”.*

Mais uma possibilidade prevista no RICMS/2012, se aplica quando ocorre perda de mercadoria em decorrência de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência, tendo esta sido verificada no trânsito, situação em que o RICMS/2012 prevê na alínea “b” do art. 313 que além das demais disposições regulamentares, observará, especialmente, que o contribuinte: “*b) emitirá nota fiscal (entrada) para retorno simbólico e anulação do débito fiscal decorrente da saída*”.

O RICMS/2012 também prevê o estorno de débito fiscal nos casos das operações realizadas fora do estabelecimento por contribuinte que apure o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, art. 346 e no caso de das operações realizadas fora do estabelecimento com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, por ocasião do retorno das mercadorias ou do veículo, art. 347.

Mais uma possibilidade restringe-se a procedimentos de devolução do crédito ao consumidor expresso no documento fiscal, aplicados especificamente ao Regime Especial para empresas concessionárias de serviço público de energia elétrica, art. 397, inc. VI do RICMS/2012.

Por fim, o RICMS/2012, prevê ainda a possibilidade de estorno de débito, no caso de devolução de mercadorias ou bens adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente, prevista no seu art. 453, que assim prevê:

*Art. 453. No caso de devolução de mercadorias ou bens adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente, já tendo sido paga a diferença de alíquotas, o valor correspondente será recuperado mediante lançamento no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS, pelo valor nominal, com a observação “Diferença de alíquotas - mercadoria devolvida”, a menos que o imposto relativo à diferença de alíquotas já tenha sido utilizado como crédito.*

Dos dispositivos transcritos, constata-se de forma induvidosa que o estorno dos débitos como praticado pela autuada não encontra respaldo na legislação do ICMS, em razão de não se constatar a subsunção dos fatos ocorridos com as normas do RICMS/2012, acima transcritas. Portanto, se converteria em crédito fiscal indevido.

O contribuinte resistiu em sua defesa afirmando ter direito ao crédito fiscal do ICMS, já que as mercadorias apesar de terem sido adquiridas com o intuito de uso e consumo do estabelecimento, tendo inclusive recolhido na forma do RICMS/2012, o ICMS-DIFAL, sem se apropriar dos valores do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição, estas mercadorias foram transferidas para outro estabelecimento seu, localizado em outro estado, portanto, não se aplicaria o disposto no art. 265, inc. XXII do RICMS/2012, que se refere especificamente as remessas internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa (Conv. ICMS 70/90).

Lembro que o direito ao crédito do ICMS nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte, somente será permitido em 01/01/2033, art. 33, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 29, § 1º, inc. II da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, o recolhimento do ICMS-DIFAL é devido, conforme previsto no art. 2º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

Dessa forma, todos os procedimentos adotados pela autuada quanto ao recebimento das mercadorias destinadas a seu uso/consumo, foram adotadas de acordo com a legislação, fatos que não podem ser ignorados no julgamento da presente lide.

Quando o contribuinte decidiu que as mercadorias seriam transferidas para outro estabelecimento da mesma empresa, localizada em outra unidade federativa, tendo destacado o ICMS nos documentos fiscais, efetivamente lhe caberia registrar à débito na apuração do ICMS o valor do imposto destacado no documento fiscal, posto que, com a transferência para outro estabelecimento, as mercadorias adquiriram outra condição, que se equiparam a mercadorias adquiridas para fins de comercialização, portanto, saídas normalmente tributadas.

Observe-se o objetivo de todas as regras de estorno de débito admitida no Regulamento do ICMS visa vedar o aproveitamento do crédito fiscal anteriormente apropriado, correspondente ao imposto cobrado, quando ocorrer uma posterior operação, não prevista, que implicaria na perda do direito do crédito fiscal. Ou seja, o RICMS/2012, contempla soluções para preservar intacto o Princípio da Não-cumulatividade do ICMS.

Nesse sentido, oportuno fazer algumas observações.

O Código Tributário Nacional no seu art. 107 traça as normas gerais de interpretação e no art. 108 as normas de integração.

Entende-se a interpretação como o método de se obter o verdadeiro sentido da lei, ainda que não literalmente expresso, ou seja, declarar o sentido da norma. Já a integração, a doutrina define como um meio de preencher as lacunas legais, a fim de criar a regulamentação de um direito.

É pacífico o entendimento de que o direito tributário deve ser interpretado aplicando-se subsidiariamente as normas do direito civil, os princípios gerais do direito e princípios gerais próprios do direito tributário.

Ao definir as regras de integração, art. 108 do CTN, assim dispõe:

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Depreende-se dos dispositivos transcritos que há uma ordem de métodos a serem seguidos pelo aplicador do direito, que somente deverão ser utilizados na ausência de disposição expressa, portanto, quando identificadas lacunas na lei, o que gera uma insatisfação ao titular do direito.

Lembro que ao interpretar uma norma deve-se considerar os motivos da sua edição, os princípios que a regem, e a história da disciplina no qual se está analisando, ou seja, não se trata de uma ordem hierárquica, requerendo que se pondere os valores que serão aplicados escolhendo-se o que mais se sobrepõe, conforme as necessidades do caso concreto.

Como já dito, a transferência de mercadorias anteriormente adquiridas para uso ou consumo do estabelecimento, não pode impedir o contribuinte recuperar os valores do imposto pago anteriormente, já que as operações ocorreram sem previsão. Destacando o imposto devido nas operações de transferências desses bens, o contribuinte arcaria com mais um custo do qual não deveria, tendo em vista que na entrada dessas mercadorias não se apropriou do crédito fiscal, como ficou provado na diligencia requerida por esta 2ª JJF.

Assim sendo, as regras de estorno de débito previstas no RICMS/2012, apesar de não expressamente contemplar os fatos ocorridos, claramente podem ser aplicadas no presente caso, especialmente aquela contida no art. 453, acima transcrita.

Da análise detida dos documentos trazidos pela autuada, fls. 174 a 1.016, em cotejo com o Escrituração Fiscal Digital – EFD do período fiscalizado, constato que efetivamente o contribuinte comprova (a) não ter se apropriado dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos materiais de uso e consumo; (b) ter recolhido o ICMS-DIFAL correspondente; e (c) ser detentor de saldos credores do ICMS nos meses alcançados da autuação.

Acerca dessa última assertiva, transcrevo o resumo resultante das verificações levadas a termo na análise da EFD:

Mês/Ano	Valores		Saldo		Mês/Ano	Valores		Saldo	
	Débito	Crédito	Credor	Devedor		Débito	Crédito	Credor	Devedor
Jan/17	312.838,38	33.918.571,92	33.605.733,54	0,00	Jan/18	374.048,55	44.111.597,38	43.737.548,83	0,00
Fev/17	384.535,02	35.087.231,88	34.702.696,86	0,00	Fev/18	217.646,02	44.618.681,11	44.401.035,09	0,00
Mar/17	896.535,42	35.901.637,76	35.005.102,34	0,00	Mar/18	277.660,31	44.813.846,54	44.536.186,23	0,00
abr/17	144.616,13	35.916.719,97	35.772.103,84	0,00	abr/18	306.173,07	44.882.577,87	44.576.404,80	0,00
Mai/17	296.458,17	37.608.895,73	37.312.437,56	0,00	Mai/18	198.233,11	44.826.895,01	44.628.661,90	0,00
Jun/17	263.820,02	39.223.828,12	38.960.008,10	0,00	Jun/18	242.229,12	44.878.963,20	44.636.734,08	0,00
Jul/17	403.119,58	40.607.358,73	40.204.239,15	0,00	Jul/18	321.849,88	44.848.841,11	44.526.991,23	0,00
Ago/17	469.767,21	41.497.314,33	41.027.547,12	0,00	Ago/18	732.842,28	44.969.186,45	44.236.344,17	0,00
Set/17	350.253,11	41.939.622,83	41.589.369,72	0,00	Set/18	1.452.177,37	45.418.800,08	43.966.622,71	0,00
Out/17	216.632,47	42.978.422,88	42.761.790,41	0,00	Out/18	680.704,94	44.090.057,43	43.409.352,49	0,00
Nov/17	626.818,90	44.144.935,50	43.518.116,60	0,00	Nov/18	565.021,32	43.844.794,57	43.279.773,25	0,00
Dez/17	648.877,29	44.308.519,40	43.659.642,11	0,00	Dez/18	344.012,55	43.556.821,82	43.212.809,27	0,00

Fonte: DMA e EFD

Mês/Ano	Valores		Saldo	
	Débito	Crédito	Credor	Devedor
Jan/19	672.714,20	43.901.190,73	43.228.476,53	0,00
Fev/19	709.539,46	44.091.477,61	43.381.938,15	0,00
Mar/19	828.923,41	44.391.566,89	43.562.643,48	0,00
abr/19	758.470,56	44.387.007,28	43.628.536,72	0,00
Mai/19	572.122,00	45.036.310,11	44.464.188,11	0,00
Jun/19	571.670,13	45.905.406,34	45.333.736,21	0,00

Jul/19	701.630,37	48.100.785,19	47.399.154,82	0,00
Ago/19	589.096,91	49.542.360,90	48.953.263,99	0,00
Set/19	1.648.472,28	51.535.624,07	49.887.151,79	0,00
Out/19	846.646,18	52.285.036,33	51.438.390,15	0,00
Nov/19	1.085.528,09	53.723.308,95	52.637.780,86	0,00
Dez/19	2.172.469,75	55.473.200,07	53.300.730,32	0,00

Fonte: DMA e EFD

O estorno de débito de ICMS, que contabilmente corresponde a apropriação de crédito fiscal na conta corrente da apuração do ICMS devido do período, de igual valor, deve obedecer a regra geral prevista no RICMS/2012 nos artigos 307 e 308, *verbis*:

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

*Art. 308. A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante 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”.*

O fato de o contribuinte não ter observado o dispositivo acima reproduzido, não o torna devedor do imposto, cujo destaque foi procedido por imposição legal, devendo-se ignorar os créditos fiscais correspondentes não apropriados assim como o ICMS-DIFAL recolhido.

Não se mostra racional, tampouco justo, exigir do contribuinte o imposto corresponde aos estornos de débito, para posterior recuperação dos correspondentes créditos fiscais, direito seu, que não foram oportunamente apropriados.

Contudo, é pacífico que o contribuinte desobedeceu uma regra regulamentar, portanto, cabível a aplicação de multa no valor de R\$ 460,00 por descumprimento de obrigação acessória cuja penalidade está prevista no art. 42, inc. XXII da Lei nº 7.014/96.

Quanto a alegação do caráter abusivo da multa sugerida, a sua constitucionalidade, deixo de me manifestar, tendo em vista o que dispõe o art. 167, incisos I e III do RPAF/99, inclusive por considerar prejudicada a arguição.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207103.0004/22-5, lavrado contra **SIEMENS GAMESA ENGENHARIA RENOVÁVEL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 460,00**, prevista no art. 42, inc. XXII da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/2018, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR