

**PROCESSO** - A. I. Nº 269369.0007/23-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ROBUSTA COFFEE EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA.  
**RECORRIDOS** - ROBUSTA COFFEE EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0254-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFMT NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/11/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACORDÃO CJF Nº 0439-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Demonstrado que o montante do crédito fiscal escriturado não implicou em falta de recolhimento de ICMS em todo período fiscalizado, o que deveria ser objeto de exigência da efetivação de estorno do crédito na conta corrente fiscal. Convertido a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente em parte. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. 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 Nº 0254-03/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269369.0007/23-9, lavrado em 27/06/2023, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 488.432,83, mais multa de 60%, relativo à infração abaixo descrita, objeto dos presentes recursos:

***Infração 01 – 01.02.39:** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, no mês de julho de 2022.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 15/12/2023 (fls. 161 a 166) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO**

*Preliminarmente, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei nº 7.014/96 e o RICMS-BA/2012, a irregularidade foi apurada de acordo com o levantamento e documentos acostados aos autos, que servem de base à exigência fiscal, o Autuado foi intimado e tomou conhecimento do Auto de Infração.*

*No que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada pelo Autuado.*

*No mérito, o defendente foi acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, no mês de julho de 2022.*

*O Defendente alegou que a exigência fiscal não merece prosperar porque, apesar de ter havido o devido registro no Livro de Entrada (doc. 04), não houve a utilização do crédito de ICMS, conforme se verifica no Livro de Apuração (doc. 05).*

*Afirmou que inexistindo repercussão econômica negativa à Fazenda Pública, tampouco utilização do crédito fiscal, não há que se falar em aplicação do artigo 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, como exigido pelo Autuante. Se a escrituração indevida não resultou em saldo credor durante o período fiscalizado, deveria A) ser intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito fiscal escriturado indevidamente; e B) uma vez intimado e não*

tendo sido atendido o estorno correlato, deveria ser aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória.

O Defendente juntou aos autos cópias do livro Registro de Entradas e do livro Registro de Apuração do ICMS para comprovar a inexistência de valores lançados no campo destinado às operações com crédito do imposto.

Na Informação Fiscal, o Autuante concordou que os valores lançados a crédito fiscal de ICMS (R\$ 488.432,83) não tiveram repercussão econômica na escrita fiscal da empresa.

Disse que o montante do crédito fiscal escriturado não implicou falta de recolhimento de imposto no período fiscalizado (2022), nem no transcorrer do ano de 2023, tendo sido a escrita fiscal devidamente corrigida sem a apropriação dos referidos créditos.

Opinou pela conversão da exigência do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, inciso XVIII, “b” da Lei nº 7.014/96.

Observe que o lançamento do crédito na escrita fiscal importa e enseja o início da sua utilização, sendo necessário o destaque do valor correto no documento fiscal que comprova o lançamento. Neste caso, trata-se de condição imposta pela legislação que estabelece as providências para a hipótese de imposto não destacado, ou seja, a utilização do crédito, quando não destacado no documento fiscal, é condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, inexistindo a possibilidade de emitir as chamadas “cartas de correção”, para esse fim.

Se o crédito indevido foi efetivamente utilizado, para redução total ou parcial do valor do ICMS a ser pago, isso implica descumprimento de obrigação principal, exigindo-se o imposto que deixou de ser pago, acrescido da multa de 60%.

Por outro lado, se o crédito foi escriturado, mas não foi utilizado efetivamente, e não implicou redução total ou parcial do imposto a ser pago, não restou configurado o descumprimento de obrigação principal, a chamada repercussão econômica. Neste caso, é correto aplicar apenas a multa de 60%, sem prejuízo do estorno dos créditos escriturados indevidamente.

Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, entendo que o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição. Restando comprovado que o defendente apropriou na sua escrita fiscal créditos de ICMS não permitidos pela legislação deste imposto, mas dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado ou não foi utilizado efetivamente, neste caso, aplica-se o disposto no art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, sendo necessário o estorno do crédito com a reapuração do saldo do ICMS, afastando a exigência do imposto e mantendo apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da mencionada Lei.

Lei nº 7.014/96:

Art. 42

[...]

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;
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;

Entendo à época da realização dos trabalhos, a fiscalização deveria ter intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito escriturado indevidamente, concedendo-lhe um prazo para fazê-lo, e caso não atendido, promovesse a exigência do estorno, com a aplicação da multa de 60%, o que não ficou comprovado nos autos.

Foi reconhecido pelo Defendente, que apropriou na sua escrita fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação deste imposto, mas não utilizou o crédito durante todo o período fiscalizado. Neste caso, considerando o disposto no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, e mantida apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96. Dessa forma, concluo pela insubsistência parcial do presente lançamento, conforme quadro abaixo.

MÊS DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR CRÉDITO INDEVIDO	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/07/2022	09/08/2022	488.432,83	60%	293.059,70

Recomendo que seja realizado novo procedimento fiscal, no sentido de verificar na escritura fiscal do Autuado o efetivo estorno do crédito fiscal indevido, exigido na autuação fiscal.

Por fim, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, o Defendente requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus Patronos e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da defesa, tudo em razão da celeridade processual.

*Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.*

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 176 a 182, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Inicialmente o recorrente requer, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da presente petição, em razão da celeridade processual.

Na sequência destaca que a correta tipificação da infração e consequente imposição de multa deve perpassar, também, pela efetiva análise da utilização (ou não) dos créditos fiscais a que faz menção o agente fiscalizador.

Considera que em tais hipóteses, o crédito fiscal escriturado, mas não utilizado, deve ser apenas estornado, e cita o entendimento trilhado em voto divergente do Conselheiro Nelson Daiha Filho, no Acórdão da Câmara Superior nº 0039-21/09, cuja argumentação reproduz em sua peça defensiva.

Menciona ser indiscutível que o tributo somente pode ser exigido se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se o mesmo for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito.

Ressalta o seguinte trecho da Decisão recorrida: *“Entendo à época da realização dos trabalhos, a fiscalização deveria ter intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito escriturado indevidamente, concedendo-lhe um prazo para fazê-lo, e caso não atendido, promovesse a exigência do estorno, com a aplicação da multa de 60%, o que não ficou comprovado nos autos”.*

Dessa forma, aduz ser evidente que a empresa deveria ter sido informada que havia escriturado de forma errada o tributo, tendo em vista que não foi compensado o crédito fiscal, ressaltando que não houve intimação a respeito do estorno do crédito.

Reclama da decisão recorrida por entender que na situação em tela caberia, tão-somente, a multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inciso XXII da Lei 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), em razão da escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS.

Ratifica que, com base nos mesmos fundamentos, sem a utilização efetiva dos créditos para diminuir o valor do ICMS pago nos meses apontados no Auto de Infração, deveria haver, tão somente, o estorno dos respectivos valores na escrituração fiscal.

Lembra que no direito tributário se lida com tipos tributários fechados e cerrados, delimitando todos os elementos essenciais de sua definição legal. Diante disso, pontua que uma situação é escrituração indevida de crédito fiscal, e outra, bem diferente, é a utilização indevida (efetiva) deste crédito pelo Contribuinte, reduzindo o imposto que seria devido ao Estado.

Neste espeque, dizendo inexistir repercussão econômica negativa à Fazenda Pública, tampouco utilização do crédito fiscal, considera que não há que se falar em aplicação do artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 como tipificado pelo Autuante.

Assevera que se dá escrituração indevida não resultou em saldo credor durante o período fiscalizado, deveria: **A)** ser intimado o contribuinte para promover o estorno do crédito fiscal escriturado indevidamente; e **B)** uma vez intimado e não tendo sido atendido o estorno correlato, deveria ser aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória.



Volta a alegar que não houve utilização do crédito fiscal no período fiscalizado, que não ficou caracterizada a acusação de utilização indevida de crédito fiscal, e que deve ser afastada a exigência de multa de 60%.

Visando amparar seu entendimento, traz à colação as decisões desse CONSEF: CJF Nº 0125-11/15 e JJF Nº 0116-04/17.

Ao final, requer que este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, visando apurar a verdade real e frente a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN, seja determinada a realização de DILIGÊNCIA, VIA ASTEC/CONSEF, no sentido de que seja regularmente identificada a mera escrituração do crédito, sem sua utilização, de modo que seja reconhecida a inaplicabilidade da multa de 60%. Ressalta que de tal hipótese emerge a aplicação de, no máximo, multa fixa de R\$ 460,00, prevista no artigo 42, XXII da Lei nº 7.014/96, para que, ao final, o Auto de Infração seja julgado IMPROCEDENTE.

Termos em que pede deferimento.

Registrada a presença da advogada Dra. Neila de Almeida Lima na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## **VOTO**

O Auto de Infração foi lavrado imputando ao contribuinte a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal.

No que tange ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JJF (Acórdão Nº 0254-03/23-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, afastando a exigência do imposto no valor de R\$ 488.432,83, e mantendo apenas a aplicação da multa, no montante de R\$ 293.059,70, em valores históricos, que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

A redução do valor lançado decorreu da constatação de que o crédito foi escriturado, mas não foi utilizado efetivamente, e não implicou redução total ou parcial do imposto a ser pago, ou seja, não restou configurado o descumprimento de obrigação principal, a chamada repercussão econômica.

Examinando os autos, verifico que a decisão recorrida não merece reparo, pois o entendimento consolidado neste CONSEF é de que, nessas circunstâncias, é correto aplicar apenas a multa de 60%, sem prejuízo do estorno dos créditos escriturados indevidamente.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao recurso voluntário, inicio pelo exame da preliminar de mérito suscitada, relativo ao pedido de diligência formulado no final do recursos interposto.

Denego o referido pedido por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da convicção do julgador, conforme prevê o art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No mérito, o Sujeito Passivo atacou a decisão de piso, por considerar que em tais hipóteses, o crédito fiscal escriturado, mas não utilizado, deve ser apenas estornado.

Reclamou da decisão recorrida, dizendo que não foi intimada para efetuar o estorno do crédito, e apresentou o entendimento que na situação em tela (escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS) caberia, tão-somente, a multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96, que prescreve a penalidade no valor de R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), para as situações sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.

É fato que apenas a escrituração de créditos fiscais não atrai sobre si a incidência tributária. Se tais créditos foram identificados como indevidos, sem descumprimento da obrigação principal,

sem a ocorrência do fato imponible, inexistindo diferença que configure falta de pagamento do ICMS, não há efetivamente que se falar em infração à obrigação tributária principal.

Corroborando tal procedimento, registro que a partir da vigência da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, este CONSEF passou a acatar a tese da “repercussão econômica” para caracterizar a exigência de imposto, quando do lançamento indevido de créditos fiscais ou antecipação de crédito fiscal e não simplesmente o seu lançamento na escrita do contribuinte, independentemente de eventual compensação com débitos fiscais.

Desta forma, se o crédito for efetivamente utilizado, com redução total ou parcial do valor a ser pago, implicando descumprimento de obrigação principal, exige-se o imposto que deixou de ser pago, mais a multa de 60%, com fundamento no inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. Já se o crédito for escriturado, mas não foi utilizado efetivamente, não tendo implicado redução total ou parcial do valor a ser pago, não importando descumprimento da obrigação principal (repercussão econômica), aplica-se a multa de 60%, estornando-se (cancelando-se) os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, “a” da mesma lei abaixo transcrita, já que esse dispositivo se refere à “exigência do estorno”, e não à “exigência do imposto”:

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

*(...)*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*(...)*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

Portanto, descabe a pretensão defensiva de ser aplicada a multa fixa de R\$ 460,00, prevista no artigo 42, XXII da Lei nº 7.014/96, utilizada nos casos de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei, já que há um dispositivo legal específico de multa para a infração em comento.

Destarte, resta evidente que o ato praticado pelo sujeito passivo atrai a incidência da multa de 60% sobre o valor do crédito, conforme a indicação do inciso VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, “sem prejuízo da exigência do estorno”, estando correta a postura adotada pela JJF, não merecendo reparo a decisão de piso.

Nego, portanto, Provimento ao Recurso Voluntário.

Ex-positis, NEGOU PROVIMENTO a ambos os recursos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269369.0007/23-9, lavrado contra **ROBUSTA COFFEE EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$ 293.059,70**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2024.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE AMENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS