

**PROCESSO** - A. I. Nº 217359.0002/07-7  
**RECORRENTE** - CALÇADOS AZALÉIA NORDESTE S/A (CALÇADOS AZALÉIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE DISPENSA DE MULTA - Acórdão 1ª CJF nº 0402-11/07  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 24/09/2009

#### CÂMARA SUPERIOR

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0033-21/09

**EMENTA:** ICMS. PEDIDO DE DISPENSA DE MULTA. APELO DE EQUIDADE. A motivação apresentada pelo recorrente é suficiente para o atendimento do seu pedido de dispensa de multa, uma vez demonstrado o pagamento do principal e seus acréscimos, bem como as comprovações exigidas pelo art. 159 do RPAF/BA. Pedido **CONHECIDO** e **DEFERIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Dispensa de Multa ao apelo da equidade, apresentado pelo autuado após o Auto de Infração ter sido julgado Procedente pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0234-04/07) e o contribuinte interposto Recurso Voluntário, apreciado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, a qual manteve parcialmente o decisório, consoante acórdão CJF nº 0402-11/07.

No Auto de Infração em comento se exige ICMS, no valor de R\$1.785.861,16, acrescido da multa de 150%, em razão da falta de recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de abril/2006 e de julho/2006 a março/2007.

Ao julgar o Recurso Voluntário, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu provê-lo parcialmente, admitindo a substituição tributária em operações internas, compensando com créditos fiscais o imposto retido, apenas no período apurado até o mês de abril/06, sob o fundamento de que:

*“Anteriormente à vigência do Decreto nº 10.057/2006, a utilização do crédito instituído pelo Decreto nº 9.426/2005 submetia-se, apenas, às condições e aos limites estabelecidos no regime especial concedido ao contribuinte. Constatando-se que, na hipótese dos autos, o Parecer que concedeu o regime especial não impôs qualquer limitação neste sentido, revela-se legítima a utilização dos créditos para pagamento do imposto oriundo do regime de substituição tributária até o período de apuração encerrado no mês de abril/06. Mantida a exigência fiscal em relação aos demais períodos, com base na norma estabelecida pelo inciso I, do art. 12-A do Decreto nº 10.057/06, tendo em vista o indeferimento, pelo Secretário da Fazenda, do pedido feito pelo contribuinte de uso dos créditos fiscais em questão.”*

Cientificado da Decisão de 2ª Instância, o sujeito passivo ingressou com o Pedido de Dispensa de Multa (fls. 578 a 588), historiando, inicialmente, todas as etapas desenvolvidas pela ação fiscal e tecendo comentários acerca da alteração promovida no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05, pelo Decreto nº 10.057/2006.

Em seguida, aduziu que, diante desse cenário e considerando a possibilidade de pagamento de débitos tributários decorrentes de Auto de Infração com utilização de créditos do Programa PROCOMEX, prevista no citado artigo, apresentava pedido de autorização ao Sr. Secretário de Fazenda do Estado da Bahia, objetivando o pagamento do valor principal, lançado na autuação.

Outrossim, informou que, tendo em vista a autorização concedida pelo Sr. Secretário, promoveu o pagamento do principal lançado com os créditos do PROCOMEX e recolheu em moeda corrente o montante relativo à correção monetária e juros incidentes sobre o débito, restando em aberto, apenas, a multa de 150% sobre o valor principal, objeto do presente pedido de Dispensa de Multa.

Prosseguindo, arguiu que, segundo o art. 159 do RPAF/BA, o contribuinte pode requerer a relevação da multa aplicada ao apelo de equidade, ao tempo em que transcreveu a íntegra do aludido artigo.

Disse terem sido integralmente cumpridas as condições formais relativas ao pedido, previstas no § 2º do aludido artigo, ou seja, prazo de 30 dias para apresentação do pedido, bem como a comprovação dos pagamentos do principal e dos acréscimos.

Desse modo, afirmou restar apenas a realização do enquadramento do caso em uma das hipóteses previsionadas nos incisos I a IV do art. 159 do RPAF/BA.

Asseverou que desde a Impugnatória vem pleiteando a exclusão da multa moratória de 150%, reproduzindo diversos trechos das suas peças defensivas, visando comprovar ter sempre agido de boa-fé.

De outra parte, ressaltou que a utilização dos créditos do PROCOMEX não se deu com o intuito de burlar as regras estabelecidas pelo Fisco, mas, conforme demonstrado nos autos, em razão dos seguintes fatos:

*“a) Não manifestação, pelo Sr. Secretário de Fazenda do Estado da Bahia, autoridade administrativa responsável pela expedição do ato necessário para fruição do benefício, no prazo de 30 dias estabelecido pelo art. 49 da Lei nº 9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito da administração federal. Tal diploma, por força de reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, aplica-se também em âmbito estadual;*

*b) Preenchimento, pela requerente, de todos os requisitos para a fruição do benefício, o que torna o ato de autorização meramente declaratório e, consequentemente, permite caracterizar a inércia em apreciá-lo e concedê-lo como manifesto venire contra factum proprium e abuso de direito do Fisco.*

*c) Razoabilidade na interpretação do art. 12-A, I, do Decreto nº 9.426/2005, uma vez que, se o objetivo buscado com a criação de um incentivo fiscal é trazer novos empreendimentos para o Estado da Bahia, em condições que favoreçam a criação de empregos, proporcionem incremento na arrecadação e, de forma geral, promovam o desenvolvimento econômico, dele se distancia o Fisco ao retirar, com uma mão, aquilo que o Governo do Estado havia concedido com a outra.”*

Assegurou ser clara a boa-fé da requerente, já que não ignorou a regra prevista no art. 12-A, I, do Decreto nº 9.426/2005, na medida em que apresentou ao Secretário de Fazenda o pedido de autorização para utilização dos créditos do PROCOMEX, não esperando a falta de sua análise, razão pela qual, conforme antes exposto (itens acima “a”, “b” e “c”), entendeu que poderia fazer uso do benefício, até que o ato autorizativo, meramente declaratório de seu direito (vez que preenchidas todas as condições para o reconhecimento da existência dos créditos), fosse expedido.

Após, declarou que, apesar do julgamento do Recurso voluntário ter mantido a maior parte do crédito tributário ora contestado, com resultado desfavorável à pleiteante, as circunstâncias do julgamento atestam a dúvida existente com relação à interpretação da legislação PROCOMEX, visto como o improvimento do Recurso foi resultante do voto de qualidade da Presidente da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, além de a própria Procuradoria Geral do Estado da Bahia, por intermédio da Procuradora representante no julgamento, ter concordado com a tese exposta pelo recorrente, reescrevendo o trecho do relatório do acórdão que atesta tal informação.

Por fim, salientou que a 4ª JJF, a despeito de ter julgado procedente o Auto de Infração, classificou como razoável o pedido de exclusão da multa, conforme transcrição do excerto extraído do acórdão, aduzindo que a instância de piso deixou de acolher o pleito por não se encontrar na esfera da sua competência.

Concluiu no sentido de que foram cumpridos os requisitos formais previstos no RPAF/BA, encontrando-se plenamente configurada a hipótese anunciada no art. 159, II, do mesmo diploma legal, ou seja, de ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação da legislação do PROCOMEX, de tudo resultando a dispensa da multa aplicada de 150%.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, apresentou o seu Parecer (fls. 688 e 689), opinando pelo deferimento da postulação formulada pelo autuado, fundamentando o Opinativo nos argumentos adiante explicitados:

1. Os requisitos objetivos para concessão do pedido de dispensa de multa foram cumpridos, com a comprovação do recolhimento do imposto e dos consectários (juros e correção - fl. 520).
2. No tocante ao aspecto subjetivo, que seria a boa-fé do contribuinte, verifica-se ter ele comprovado que solicitou autorização para utilização dos créditos fiscais previstos no Decreto nº 9.426/05, para pagamento do ICMS por substituição tributária, através do procedimento administrativo nº 133500/2006-7, em 21/08/2006 e, como não houve resposta, passou a se creditar dos valores.
3. O gabinete do Exmo. Sr. Dr. Secretário da Fazenda informou que “...o pleito da empresa *Calçados Azaléia Nordeste S/A*, constante do processo nº 133.500/2006-7, foi INDEFERIDO.” O documento de fl. 485 revela que o indeferimento se deu em outubro de 2007.
4. O contribuinte, entendendo que a legislação permitia a utilização do crédito fiscal acumulado para compensação com o ICMS devido por substituição tributária, requereu autorização para sua utilização e, como não obteve resposta no prazo que julgou razoável, passou a adotar tal sistemática.

Finalizou a douta Procuradora na linha de que o contribuinte informou ao Fisco sua intenção de utilizar o crédito fiscal acumulado para pagamento do ICMS, havendo demora significativa na manifestação do Estado, fato que poderia ter induzido o contribuinte a concluir que estava agindo corretamente, nesse passo, restando demonstrada a sua boa-fé, razão pela qual opinava pelo Deferimento do Pedido de Dispensa de Multa.

A conselheira Sandra Urânia declarou-se impedida/supeita e porquanto de foro íntimo solicitou não participar do julgamento.

#### VOTO

Consoante minuciosamente relatado, a matéria objeto do Inconformismo cinge-se, exclusivamente, ao Pedido de Dispensa de Multa ao apelo da equidade, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Parte pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

O pleito do contribuinte se encontra fundamentado na tese de que agiu de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação.

Nessa linha de entendimento, o artigo 159 do RPAF/99, embasamento legal do Recurso, prevê a possibilidade de ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa, ao apelo da equidade, por descumprimento de obrigação principal, estabelecendo o § 2º do mencionado artigo os requisitos de admissibilidade do pedido, quais sejam:

- a) formulação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação do Auto de Infração, da Notificação Fiscal ou da Decisão do órgão julgador;
- b) inclusão da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos.

Após estudo dos documentos acostados aos autos, verifico que o sujeito passivo ingressou tempestivamente com o Pedido em comento, além de ter quitado o ICMS exigido na autuação, com os acréscimos moratórios, cumprindo, desse modo, os requisitos antes reportados.

Nesse contexto, de plano, voto pelo CONHECIMENTO do Pedido de Dispensa da Multa ao apelo da equidade formulado.

Meritoriamente, constato que, julgada procedente a infração, o contribuinte renovou o seu pedido de dispensa de multa, ora analisada.

Mais uma vez vale invocar a literalidade do art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), previsionando a possibilidade do contribuinte requerer a

dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade, prelecionando o seu § 1º, *verbis*:

*“§ 1º O pedido de aplicação de equidade deverá fundamentar-se em qualquer das seguintes circunstâncias e ser acompanhado, se for o caso, das devidas provas, sob pena de não ser conhecido:*

*I - ter o sujeito passivo sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal;*

*II - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação;*

*III - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração;*

*IV - ter o sujeito passivo agido por força maior ou caso fortuito.”*

O argumento utilizado pelo contribuinte para pleitear a dispensa da multa, ampara-se, precipuamente, na passagem do inciso II, antes reproduzido, isto é, de ter “agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação”.

Assim, após estudar detidamente a procedimentalidade, considero que a utilização dos créditos do PROCOMEX pelo autuado não configurou ação com o objetivo de burlar as regras estabelecidas pelo Fisco, visto como indubiosamente comprovado que o sujeito passivo solicitou, em 21 de agosto de 2006, em conformidade com a norma legal vigente, a autorização da autoridade competente, no caso o Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, não obtendo, entretanto, resposta dentro de um prazo considerado razoável para análise do pedido de utilização do crédito, devidamente formulado e com requisitos preenchidos.

É válido destacar ser a norma que rege a questão silente na matéria atinente a prazo, e, de igual forma, o RPAF/99 nada dispõe sobre o assunto, portanto, devendo ser aplicada, subsidiariamente (omissão da legislação local), a disposição da Lei Federal nº 9.748/99.

Desse modo, o art. 49 da aludida Lei (nº 9.748/99) fixa em 30 (trinta) dias o prazo para a Administração Pública decidir os processos administrativos em geral.

Ressalte-se, ainda, que no decisório de 1ª Instância, datado de 09/08/2007 (fls. 315/316), os Julgadores, abordando a sustentação do contribuinte de que agiu de boa-fé, asseveraram que: “... **é razoável o pedido de exclusão da multa, tendo em vista que até o presente momento não foi dada resposta ao contribuinte de seu pleito.**”(destaques do relator)

Ocorre que a resposta só veio aos autos após a manifestação da PGE/PROFIS (fl. 385), que considerou ser a Decisão sobre o pedido de autorização para utilização dos créditos fiscais, previstos no Decreto nº 9.426/05, essencial ao deslinde da questão, remetendo, assim, o PAF ao Gabinete do Secretário da Fazenda, solicitando as informações sobre o andamento do expediente nº 133500/2006-7.

Em seguida, à fl. 386, foi comunicado que: “*De ordem do Secretário da Fazenda, retorne-se à PGE/PROFIS informando que o pleito da empresa Calçados Azaléia Nordeste S/A, constante do processo nº 133.500/2006-7, foi INDEFERIDO*”, fato esse ocorrido em outubro de 2007.

De outra parte, importante frisar que o indeferimento noticiado à fl. 386 não está motivado em irregularidade dos créditos do contribuinte, mas, apenas, no aspecto de que a sua utilização foi anterior à apreciação do pedido referido no art. 12-A do Decreto nº 10.057, de 18/07/2006.

De suma relevância, *in casu*, a circunstância do sujeito passivo, após ser condenado no julgamento de última instância, ter formalizado, conforme documento de fls. 516, no Processo Administrativo nº 020.407/2008, nova autorização para que o Auto de Infração, objeto da lide, fosse quitado com créditos do programa PROCOMEX, tendo o Sr. Secretário da Fazenda, à fl. 518, deferido o pleito, através do seguinte despacho:

*“DEFIRO amparado no disposto no art. 12-A do Decreto nº 9.426/2005 e no despacho da SAT/DPF/GEINC à 06.”*

*Retorne-se à SAT para a adoção das providências complementares.*

*Gabinete do Secretário em 15/02/2008.”*

Por conseguinte, o Estado, através do competente Representante, autorizou a utilização dos créditos, os quais foram o objeto da ação fiscal, para quitação da autuação, confirmando, de forma inconteste, a sua legalidade, embora, diga-se de passagem, tal postulação fosse anteriormente indeferida, sem justificativa plausível.

Consequentemente, comungo, de forma integral, do entendimento da PGE/PROFIS, emanado pela ilustre Procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, no Parecer de fls. 688/689, quando opinou pelo deferimento do Pedido de Dispensa de Multa, por considerar que o contribuinte comunicou ao Fisco sua intenção de utilizar o crédito fiscal para pagamento do ICMS de substituição tributária, havendo significativa demora na manifestação do Estado, situação que pode tê-lo induzido a concluir que estava agindo de forma correta, restando demonstrada a sua boa-fé.

Nessa linha de inteligência, é imperioso se admitir a configuração do atendimento ao requisito previsto no art. 159, § 1º, II, do RPAF/BA, na medida em que agiu, indubitavelmente, de boa-fé o sujeito passivo.

Em suma, evitando delongas desnecessárias, ante a clareza dos fatos apurados, voto no sentido de DEFERIR o Pedido de Dispensa de Multa ao apelo da equidade, repita-se, por se encontrarem presentes no feito todos os requisitos legais para o processamento deste Recurso Administrativo, considerando DISPENSADA a multa de 150% consignada no Auto de Infração epígrafado, devendo ser homologado o valor do imposto já recolhido, considerando dito posicionamento a expressão da mais lúdima Justiça.

#### **VOTO EM SEPARADO (Quanto à Fundamentação)**

Comungamos com o entendimento externado pelo sr. relator, Consº Valnei Souza Freire, na solução de mérito deste PAF. Correta a Decisão, direcionada no sentido de excluir a multa lançada no Auto de Infração. Isto porque o pleito de contribuinte de compensar débitos de ICMS-ST, com os créditos acumulados, encontrava amparo na legislação de regência do benefício do PROCOMEX. Ademais restou comprovado que houve demora significativa da Administração Tributária em formalizar resposta ao pleito empresarial relativamente à compensação acima referenciada. Também presentes os pressupostos objetivos e subjetivos para a concessão da dispensa da penalidade, atinentes ao pagamento do tributo e consectários e a demonstração de que o sujeito passivo agiu de boa-fé.

Todavia, o ilustre Conselheiro invocou a aplicação do art. 49, da Lei Federal nº 9.784/99, como uma das razões de decidir o pedido do contribuinte de exclusão da penalidade. Não vislumbramos, no presente caso, a possibilidade de aplicação subsidiária da lei federal do processo administrativo para corrigir a omissão do legislador estadual no tocante à fixação de prazo para apreciação do pedido de uso de créditos acumulados do ICMS.

O primeiro óbice deriva da expressa disposição contida do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia, (art. 180, do Decreto Estadual nº 7629/99), que prevê a aplicação subsidiária das normas do Código de Processo Civil às situações não expressamente reguladas pela norma específica. Esta disposição afasta de plano a incidência de outras leis.

Ainda que se argumente que o CPC é também omissivo na regulamentação da matéria atinente ao prazo para que a Administração Estadual profira Decisão quanto a pleito formalizado pelo administrado, a solução proposta pelo ilustre relator encontra um segundo óbice, relacionado ao princípio da autonomia dos entes federativos.

Em matéria de direito administrativo fiscal não há hierarquia, nem relação subsidiariedade, entre as normas da União e dos Estados. A União não pode estipular, nem mesmo por meio de lei, como os Estados exercerão suas competências tributárias e administrativas. As limitações ao exercício das competências locais derivam exclusivamente da Constituição Federal, sendo permitido pelo texto da Lei Maior, em seu art. 24, que a União legisle através de normas gerais, matérias relacionadas à competência concorrente.

Ocorre à Lei Federal nº 9.784/99 não é norma geral do processo administrativo, aplicável a todos os entes da Federação. É norma geral do processo administrativo da União, conforme prescreve o seu art. 1º, “*in verbis*”:

“**Art. 1º** - Esta Lei estabelece normas básicas do processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração.” (grifos nossos)

Afastada, pelo legislador constitucional, portanto, a possibilidade da legislação da União incidir sobre relações de direito travadas entre o Estado e seus contribuintes.

Assim, não havendo na legislação estadual previsão para que a norma do processo administrativo da União seja aplicada no âmbito local, não cabe ao aplicador preencher a lacuna via integração legislativa heterônoma. A lei ordinária da União não se presta colmatar brechas da legislação local.

Todavia, no tocante ao problema do silêncio administrativo, para o sistema constitucional brasileiro, esta questão assume outra dimensão, visto que o acesso do administrado ao Judiciário não é condicionado ao prévio esgotamento da via administrativa (CF, art. 5º, inc. XXXV).

Entendemos por força do princípio da indisponibilidade do interesse público, que na falta de manifestação expressa, não se poderia concluir que houve acolhimento da pretensão do particular. Nesse sentido, nos filiamos aos ensinamentos do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello, emérito administrativista, em sua obra – Curso de Direito Administrativo, 12ª ed. São Paulo Malheiros, 2000, p. 354-, na linha de que o silêncio administrativo não pode ser considerado um ato administrativo, pois este pressupõe uma declaração, uma manifestação de vontade.

Assim, verificada omissão administrativa que importe em descumprimento do dever de decidir, com reflexos no patrimônio do particular, poderá este requerer a tutela administrativa, dirigindo petição à autoridade hierarquicamente superior para a correção da ilegalidade, ou, ir de imediato ao Poder Judiciário, através do exercício do direito de ação.

Diante do acima exposto, votamos pelo CONHECIMENTO e DEFERIMENTO do Pedido de Dispensa de Multa. Divergimos do Sr. relator, tão-somente, no tocante ao capítulo do voto que fez incidir a norma que regula o processo administrativo federal na solução da presente lide, atinente à relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado da Bahia.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER** e **DEFERIR** o Pedido de Dispensa de Multa apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 217359.0002/07-7, lavrado contra **CALÇADOS AZALÉIA NORDESTE S.A. (CALÇADOS AZALÉIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.609.957,88**, e dos acréscimos legais, sem a multa de 150%, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de agosto de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – VOTO EM SEPARADO

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALVCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS