

**PROCESSO** - A. I. Nº 269197.0008/17-4  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0206-03/17  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/07/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0132-11/18

**EMENTA:** ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. NÃO REPERCUSSÃO EM FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. MULTA. Afastada a alegação de cerceamento de defesa e falta de clareza da acusação fiscal. Indeferido pedido de perícia e diligência. Acusação fiscal não elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração objeto deste relatório, o qual foi lavrado em 29/05/2017 e refere-se à cobrança de MULTA no valor de R\$1.899.135,61, pela aplicação do percentual de 60%, em vista da constatação da seguinte infração: *1 - 01.02.89 - Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.*

Esclarece o Autuante:

*"A Nestle Brasil Ltda adquiriu em diversas operações o produto "Nescau" da Nestle Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda, CNPJ 08.334.818/0003-14, no período 01 de julho a 01 de setembro de 2016, com o destaque de 18% (dezento por cento) do ICMS, não observando o art. 268, alínea "LII", inciso "s" do RICMS/BA que estabelece a redução da base de cálculo para uma carga tributária correspondente de 12% (doze por cento) e consequentemente a autuada creditou-se indevidamente do valor destacado, não obedecendo o regramento jurídico do art. 309, § 7º do RICMS/BA.*

*Imputa-se a multa prevista no art. 42, Inciso VII, alínea "a" da lei 7014/98, considerando que não houve repercussão no pagamento do imposto no referido mês, e ficando a empresa, desde já, intimada para efetuar o estorno do valor de R\$ 3165.226,02 (três milhões, cento e sessenta cinco mil, duzentos e vinte seis reais e dois centavos) creditado a maior. Ressalvamos que essa infração já foi motivo de autuação e julgamento procedente referente a exigência no mês de junho de 2016 através do acórdão nº 400117 da 1ª JJF e reiterados entendimento do CONSEF nos acórdãos do CJF nº 0118-11/12, CJF nº 0206-11/13, CJF nº 0326-11/13 e CJF nº 0245-11/14.*

*Ressalva-se que o estabelecimento autuado passou a atender à legislação fiscal neste particular a partir de 02/09/2016, utilizando-se do crédito fiscal no percentual correto de 12%.*

*Vide demonstrativos no ANEXO I"*

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, pelos seguintes termos abacionados:

## VOTO

*Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.*

*Quanto às preliminares da defesa relativa à arguição de nulidade do auto de infração, afirmo que compulsando os autos verifico que não há falar em cerceamento de defesa ou em falta de clareza na acusação fiscal, pois é incontrovertido que a defesa discutiu a matéria objeto do lançamento em profundidade, tendo a Impugnante exercido seu direito de defesa desde o primeiro momento, demonstrando clara compreensão do motivo da autuação, da forma de apuração do imposto, tendo exercido o contraditório em sua completude, atendendo aos*

desígnios da ampla defesa, e dos demais princípios do processo administrativo fiscal.

Decido também pela negação ao pedido de diligência e perícia técnica, pois o objeto de lançamento é de clareza solar e todos os elementos bastantes para garantir a cognição sobre a acusação fiscal e os argumentos defensivos encontram-se presentes nos autos, prescindindo, portanto de qualquer avaliação ou opinativo técnico, conforme Art. 147, I e II do RPAF.

Trata o presente auto de infração de uma única acusação infracional indicada sob o código 01.02.89 que refere-se a utilização indevida de crédito fiscal, quando não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, que determina também deva a Impugnante estornar os referidos créditos.

A ocorrência, conforme esclarece o Autuante, refere-se ao fato de que a Impugnante adquiriu em diversas operações o produto "Nescau" da Nestle Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda, CNPJ 08.334.818/0003-14, no período 01 de julho a 01 de setembro de 2016, com o destaque do ICMS pela alíquota de 18% (dezento por cento), não tendo sido observado pela empresa fornecedora que o art. 268, inciso "LII", alínea "s" do RICMS/BA, estabelecia uma redução da carga tributária para 12% (doze por cento) para este produto.

Acrescenta que como a Impugnante também usufrui de redução de carga tributária para estes produtos de 18% para 12%, por sua vez, teria mais este impedimento para se apropriar dos créditos, pois a legislação não permite a manutenção do crédito para as saídas destes produtos com redução da carga tributária.

Feitos os esclarecimentos preliminares e passando a análise dos fatos demandados pelo caso em tela, decido não acatar o argumento defensivo quanto a alegação de que houve desrespeito ao Princípio da Não-cumulatividade, pois o impedimento quanto ao creditamento em questão está calcado na legislação do ICMS, Art. 312 § 1º c/c Arts. 268, LII alínea "s" e Art. 309 §7º, portanto, não há falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade, tendo em vista o teor da legislação que se faz mister reproduzir:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

LII - na operação de saída interna de mercadoria relacionada aos códigos de atividades econômicas a seguir indicados, destinada a contribuinte do ICMS inscrito no CAD-ICMS do Estado da Bahia, realizada por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzida, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), inclusive em relação à base de cálculo do ICMS quando devido por substituição tributária:

s) 109 - fabricação de outros produtos alimentícios;

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

Desta forma, verifica-se ser de clareza solar que havia de fato a limitação prevista na legislação do ICMS que impossibilitaria, conforme Art. 268, LII, "s" que o produto fosse vendido pela fornecedora da Impugnante com destaque do ICMS pela alíquota de 18%, quando o dispositivo legal trazido acima determinava a carga tributária reduzida de 12%.

Por sua vez, jamais a Impugnante poderia se apropriar dos créditos do ICMS em montante superior ao permitido pela legislação fiscal, ex vi dos Art. 312 § 1º c/c e Art. 309 §7º todos do RICMS/12.

Por fim, resta incontroverso que esta conduta está tipificada como de ordem infracional a legislação do ICMS no Art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96, reproduzido abaixo.

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;

Afasto também as alegações de desproporcionalidade da multa aplicada, como também o argumento quanto ao seu pretendido caráter confiscatório, pois se trata de exação estabelecida por Lei, e por isso goza de plena legitimidade, igualmente, extrapola a competência desta esfera de julgamento, emitir juízo acerca da aplicação de multa devidamente prevista no ordenamento jurídico.

De forma que voto pela procedência do presente Auto de Infração.

Devo registrar que a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, conforme redação do Art. 108 do RPAF.

Inconformado, o Sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, objetivado a reapreciação da decisão da Junta de Julgamento Fiscal pelos seguintes argumentos:

Incialmente tece um breve relato dos fatos e adentra na preliminar de nulidade por cerceamento de defesa por necessidade de realização de prova pericial.

Entende o recorrente que a negativa da realização da perícia solicitada implicou em grave cerceamento de defesa, eis que esta era fator imprescindível para a solução da controvérsia instaurada nestes autos.

Para o recorrente, o acórdão recorrido não considerou o fato de que a matéria discutida nestes autos é dependente de análise das provas trazidas, sendo que a ausência de um trabalho pericial compromete o atendimento ao Princípio da Verdade Material, prejudicando ainda mais o recorrente.

No mérito, critica a decisão da Junta a qual entendeu que o princípio da não-cumulatividade, no caso em tela, deve ser ponderado com os artigos 312, §1º c/c Art. 268, inciso LII, alínea “s” e Art. 309, §7º, do RICMS/BA, que preveem a redução de carga tributária para a operação do recorrente.

No entanto, alega o recorrente que o princípio da não-cumulatividade está esculpido na Constituição Federal, no artigo 155, inciso II, §2º, I e no artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996, o que garante que a entrada de bens, havendo destaque de ICMS, dá ao contribuinte o direito ao crédito, que deverá ser compensado nas operações subsequentes.

Pontua que: se o recorrente destacou 18% de ICMS nas operações realizadas, pelo Princípio Constitucional da Não-cumulatividade, tem o direito (e dever) de tomar crédito deste montante. Isto porque, o princípio mencionado não garante apenas a desoneração em cascata para a empresa. O foco deste princípio é garantir que as mercadorias cheguem ao consumidor final com preços justos e competitivos.

Explica o Recorrente que adquiriu mercadorias e devidamente registrou o crédito correspondente destacado na nota fiscal, em conformidade com a Constituição Federal e legislação de regência, não havendo, portanto, que se questionar a utilização integral desses créditos.

Assevera, ainda, que não está diante de uma situação de isenção ou de não incidência, que justifique o impedimento da tomada integral do crédito de ICMS. Ademais, defende que o fundamento utilizado pelo v. acórdão recorrido (art. 309, § 7º, RICMS e Programa Desenvolve) não se sustenta ante a disciplina do ICMS prevista na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96.

Questiona o caráter confiscatório e desarrazoados da multa aplicada e requer: (i) seja-lhe dado provimento para julgar improcedente o Auto de Infração nº 269197.0008/17-4, nos termos acima expendidos; ou (ii) caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que se admite apenas para argumentar, o recorrente requer seja afastada a multa aplicada, ou sua redução para patamares razoáveis (20% sobre o valor do principal).

Protesta o recorrente pela apresentação de suas razões recursais em sustentação oral perante este

Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do artigo 163 do Decreto nº 7.629/99.

Por fim, requer que todos os avisos e intimações relativos a este processo sejam realizados exclusivamente em nome do advogado João Alberto P. Lopes Júnior (OAB/BA nº 11.972), com endereço profissional na Av. da França, 164, Edf. Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010-000.

## VOTO VENCIDO

Trata a autuação de utilização de crédito indevido por parte da empresa recorrente, vez que esta desconsiderou as determinações do art. 268, LII, "s", do RICMS/12 e do §7º do art. 309 do mesmo Regulamento, devendo a empresa proceder com o estorno dos referidos créditos. Como não houve falta de recolhimento do ICMS, estamos diante da aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, Inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$1.899.135,61.

*Ab initio*, entendo que o acórdão vergastado está em perfeita sintonia com as determinações legais do Estado da Bahia.

Informo que já me debrucei sobre a matéria em processo idêntico, contra o mesmo recorrente, motivo pelo qual reitero o mesmo posicionamento apresentado no A. I. Nº 269197.3001/16-2.

Adentrando ao mérito, percebe-se claramente que a empresa recorrente creditou-se erroneamente dos créditos fiscais, referentes ao mês de junho de 2016, uma vez que, por ser a Nestlé uma empresa detentora do Programa Desenvolve, através da Resolução nº 55/2010, o produto autuado "Nescau" deveria sofrer uma carga tributária de 12% (conforme determina o art. 268, LII, "s", do RICMS-12 BA) e não de 18% como fez o recorrente. Vejamos:

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*LII - na operação de saída interna de mercadoria relacionada aos códigos de atividades econômicas a seguir indicados, destinada a contribuinte do ICMS inscrito no CAD-ICMS do Estado da Bahia, realizada por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzida, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), inclusive em relação à base de cálculo do ICMS quando devido por substituição tributária:*

*s) 109 - fabricação de outros produtos alimentícios;*

Em sua defesa, aponta o recorrente que tem o direito de se creditar daquilo que foi pago, como determina o Princípio da Não Cumulatividade. Ocorre que esta máxima não se torna justa e nem aplicável quando estamos diante de uma empresa que goza de um benefício fiscal. O Recorrente tem redução do pagamento de ICMS, onde a partir de um saldo devedor do imposto, paga somente 10% deste valor e difere 90%, que pode ser antecipado com um desconto de 90%, o que resulta numa carga tributária de 19%.

Além do que, como determina o art. 309, §7º do RICMS/BA:

*"Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*( ... )*

*§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.".*

Deste modo, agiu a fiscalização de forma acertada em relação a autuação, devendo o contribuinte estornar o crédito utilizado indevidamente.

Entretanto, quanto à aplicação da multa de 60%, razão assiste o Recorrente em seu pleito de redução da penalidade aplicada.

Como bem apontado no voto de primeiro grau, estamos diante de um descumprimento de

obrigação acessória, não existindo tributo a ser recolhido. O Auto de Infração versa única e exclusivamente em relação a um erro de procedimento por parte da empresário recorrente, que aplicou uma carga tributária diferente da devida, ensejando assim, em uso de crédito indevido.

Além do que, em nenhum momento restou comprovado dolo, fraude ou simulação por parte da empresário recorrente.

Insta ressaltar também que um dos objetivos da multa aplicada é o seu caráter pedagógico, no intuito de que a empresa autuada evite o cometimento reiterado da infração. Ressalto que, como bem pontuado pelo autuante, *o estabelecimento autuado passou a atender à legislação fiscal neste particular a partir de 02/09/2016, utilizando-se do crédito fiscal no percentual correto de 12%*, o que comprova a boa fé da empresa ao ajustar a sua conduta em conformidade com a legislação estadual.

Desta forma, abarcado pelo entendimento do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, como não houve fraude nem prejuízo ao Erário, conforme assevera a própria capitulação da infração ao determinar que “*não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS*”, entendo pela redução da multa aplicada em 70%, passando o valor devido para R\$569.740,68. Vejamos o disposto no art. acima mencionado:

*Art. 42. (...)*

*§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo a infração em 70%, sendo o valor ajustado para R\$569.740,68, com base na aplicação do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 158 do RPAF/BA.

Conforme solicitado, as notificações relacionadas a este processo deverão ser encaminhadas à deficiente e também aos seus advogados, com escritório profissional na Av. da França, 164, Edf. Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010-000.

## VOTO VENCEDOR

Com as devidas considerações ao bem elaborado voto exarado pela eminentíssima Conselheira Relatora, venho aqui divergir. Houve o reconhecimento do cometimento da infração em lide, porém, a Relatora concedeu uma redução de 70% sobre a multa aplicada, com fundamento no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, sob o fundamento de que não houve fraude nem prejuízo ao Erário, e o Recorrente estaria a fazer jus a tal redução, atribuindo então, que houve um **descumprimento de obrigação acessória, e não principal**, vez que a glosa dos créditos não resultou em imposto a pagar, e que assim sendo, não haveria de se falar em descumprimento de obrigação principal.

Em princípio, vejamos o que diz o artigo 113 do CTN a respeito da obrigação tributária principal, e também da acessória:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

A partir do texto legal, extraímos o seguinte entendimento:

- OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL - a obrigação é principal quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo **ou** penalidade pecuniária (multa em dinheiro). A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo como exemplo, a circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS.
- OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - a obrigação é acessória quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, **tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e temos como exemplo**, a escrituração das operações de circulação de mercadoria (notas fiscais), sujeitas ao ICMS, e apuração do respectivo saldo devedor (ou credor) nos livros fiscais.

Assim, se uma operação de venda está isenta do ICMS, esse fato não desobriga o comerciante a emissão da respectiva Nota Fiscal, acobertando a operação. É também obrigação acessória, se apurar o saldo do ICMS (saldo credor, a favor do contribuinte, onde não haverá recolhimento do imposto, ou saldo devedor, em favor do fisco, onde haverá a obrigação de pagar o tributo).

Portanto, se o contribuinte calcula o imposto e o recolhe corretamente, **mas não escritura os lançamentos no livro de apuração**, apontando devidamente o respectivo saldo devedor, estará sujeito a multa por **descumprir uma obrigação acessória, dado que a obrigação principal teria sido cumprida**.

A multa atua como “meio de pressão” em face do contribuinte para que cumpra a obrigação, e neste caso, não se aplica a multa com o fito de compensar pelo pagamento de tributo não pago. Trata-se, pois, de sanção de caráter pecuniário voltado para a efetivação de obrigações sem as quais, o Fisco teria dificuldades de fiscalizar o tributo a ser recolhido.

No caso em espécie, torna-se confusa tal distinção, pois grosso modo, efetivamente não houve o saldo de imposto a pagar, mas é certo que também não houve descumprimento de obrigação acessória, pois a escrituração foi feita, ou seja, a obrigação de fazer foi cumprida. Ocorre que intencionalmente ou não, o contribuinte errou na apuração do ICMS, ao lançar créditos em valores superiores aos que tinha direito. Assim posto, vejamos as consequências deste erro, sob esse prisma.

*Prima facie*, somos levados a entender que não existiria multa por descumprimento de obrigação principal, sem que a mesma esteja vinculada ao imposto lançado de ofício. Se observamos bem o texto legal, o legislador **não disse** que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo **e a** penalidade pecuniária; em verdade, o parágrafo 1º do artigo 113 do CTN diz que, *a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*.

Há clara diferença entre a conjunção inclusiva “e” e a exclusiva “ou”; o legislador optou pela conjunção “ou” e isso denota, que podemos falar sim, de pagamento de multa como uma obrigação principal, sem necessariamente haver o lançamento concomitante desta obrigação, conforme veremos adiante.

Dentro do conceito de obrigação tributária principal, cabem todas as obrigações impostas pela legislação tributária de caráter pecuniário. Isso significa que mesmo a obrigação sancionatória, imposta pela legislação tributária, será considerada obrigação tributária principal. Tanto é verdade, que o § 3º do artigo 113 do CTN, diz que obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Contudo, o simples fato da penalidade ser em si, uma obrigação principal, o que nos interessa é a origem dessa penalidade, se decorrente de descumprimento de obrigação principal, ou de uma obrigação acessória. Isto porque o art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF, atribui a este Conselho, a competência para redução ou extinção de multa, apenas quando são consequência de descumprimento de obrigações acessórias, e como não foi lançado imposto na infração, a

Conselheira Relatora entendeu não se falar em descumprimento de obrigação principal.

De fato, somos levados a crer que só existe obrigação principal, se esta resulta em saldo devedor, onde após a soma dos débitos, e a respectiva soma dos créditos no período de apuração, adicionados de eventuais créditos do período anterior, resulta em saldo devedor que deve ser pago em dinheiro. Contudo se os saldos credores são superiores, aparenta uma inexistência de obrigação tributária principal. No entanto, conforme veremos adiante, não é bem assim, quando se analisa em profundidade a natureza jurídica das obrigações tributárias.

Luiz Emygdio da Rosa Jr, diz que “*primeiro, deve se interpretar a afirmação de que a obrigação tributária prevista na lei, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador; segundo, que a obrigação principal é de dar coisa incerta porque antes da ocorrência do fato gerador, o objeto da prestação não está especificamente individualizado. Disso resulta que a obrigação tributária, concretizada com a ocorrência do fato gerador tem natureza de obrigação ilíquida, porque somente o lançamento fará com que evolua para obrigação líquida. Em resumo, a obrigação tributária surge de forma abstrata com a lei, concretiza-se com o fato gerador, e individualiza-se com o lançamento. Por fim, se o contribuinte paga o tributo ou ocorre uma das causas referidas no art. 156 do CTN, provoca o fenecimento da obrigação tributária* (ROSA JR. LUIZ EMYDIO, Manual de Direito Tributário e Financeiro, Ed. Renovar, 2000, fls.473/74).

Concluído o entendimento muito bem expressado pela doutrina, vejamos o que diz a Lei nº 7.014/96.

**Art. 25.** As obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

**I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;**

**II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pela legislação tributária;**

Observa-se que o legislador fala que as **obrigações consideram-se liquidadas por compensação** dentro do período apurado até o montante dos créditos escriturados no período, somados ao saldo do crédito do período anterior. Obviamente estas **obrigações que consideram-se liquidadas**, são nada mais nada menos, que as obrigações principais oriundas dos fatos geradores (saída de mercadorias tributáveis), que só enxergamos cristalinamente quando o saldo se apresenta devedor, e por conseguinte é pago em dinheiro dentro do prazo legal, ou lançado de ofício quando não há pagamento.

Tais obrigações, ditas principais, ficam obscurecidas quando são liquidadas sem pagamento em espécie devido a uma das causas do art. 156, como bem disse Luiz Emygdio, entre as quais, por compensação na própria apuração. Assim posto, não podemos confundir OBRIGAÇÃO PRINCIPAL com SALDO DEVEDOR de ICMS.

O § 1º do art. 113, diz que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e não do saldo devedor da apuração. Em cada saída de mercadoria com a emissão da nota fiscal, e o débito do imposto, surge uma obrigação principal. O saldo devedor é apenas o resultado do batimento do surgimento destas obrigações principais, com os créditos pelas aquisições de mercadorias. Quando o saldo resulta devedor, paga-se no prazo, ou lança-se de ofício. Quando o saldo é credor, acumula-se para o período subsequente.

O ICMS por ser um imposto não cumulativo, tem sua apuração mediante somatório de créditos e débitos. Quando surge a obrigação principal, há diversas formas de extinção, e o pagamento é apenas uma das maneiras disponíveis. Em tese, seria possível se lançar o crédito devido pela glosa, contudo nos ensinamentos do Mestre Hugo Machado de Brito trata-se de “*decorrência natural da garantia dos direitos de crédito que tais obrigações de pagar, sejam cobertos pelos valores lançados a crédito a que faz jus no período de apuração*”. (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015).

Em decorrência da infração em lide, alguns estados ainda fazem o lançamento do crédito fiscal indevido, acompanhado de multa, mesmo com existência de saldo credor no período apurado, e inclusive o Estado da Bahia em tempos idos, chegou a efetuar tais lançamentos. No entanto, a melhor doutrina sempre combateu tais lançamentos por glosa de crédito, com existência de saldo credor, por ser inconstitucional negar o direito à compensação do crédito lançado, dentro do período apurado. Neste tipo de lançamento, ninguém haveria de duvidar da existência da obrigação principal, uma vez que havia tributo lançado.

Quando então, na ocorrência de créditos indevidos, a Fazenda passa a reconhecer o direito à compensação por outros créditos do período, e lançar apenas a multa, desacompanhada do respectivo tributo, sobrevém uma aparência de multa sem imposto, e com isto, estabelece-se o falso entendimento de um descumprimento de obrigação acessória, sem que tenha havido qualquer descumprimento de obrigação de fazer, que justifique tal assertiva; em verdade, quando se glosou o crédito indevido, surge uma obrigação principal em princípio a descoberto no mesmo valor do crédito glosa, mas por fim, adimplida por outros créditos disponíveis dentro do mesmo período apurado.

Para finalizar, no caso em lide, em que após o Fisco constatar a existência de créditos indevidos, e após a respectiva glosa não encontrar saldo devedor a pagar, não há de se falar em descumprimento de obrigação acessória, mas no encontro de uma obrigação principal propriamente dita, embora o resultado não tenha sido de lançamento do imposto, mas apenas da multa a que alude o parágrafo 1º do art. 113 do CTN.

Isto porque, repito, quando da glosa dos créditos, tais valores não foram exigidos porque foram compensados por outros créditos legais disponíveis, mas é fato que o Fisco apurou efetivamente uma obrigação principal, em princípio exigível, contudo compensada pelos demais créditos a que faz jus, restando tão somente a multa. Vejamos o que diz o inciso VII, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96:

*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;*

O texto legal foi alterado em 27/11/2007, porque até então, se lançava o imposto glosado e a multa de 60%. Para afastar a cobrança de glosa do crédito, lançando imposto sem repercussão tributária, o legislador deixou claro o lançamento da multa que “*não importe descumprimento de obrigação principal*”. Isto não implica automaticamente, por exclusão, que tal situação decorra de descumprimento de obrigação acessória.

Evidente que em nenhuma circunstância o erro na escrituração, no caso em lide, lançar um crédito sem lastro legal, se constitui num descumprimento de obrigação acessória. Descumprirem obrigação acessória é não fazer escrituração alguma, e não escriturar erroneamente.

Roque Antonio Carrazza aponta quanto à denominação obrigação acessória, o seguinte - “*a relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu, como ao plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo.* Ressalta esse doutrinador que *tais deveres não têm cunho patrimonial* (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. ver., ampl. E atual. São Paulo: Brasil, 2009. p. 346.)

O Mestre Luiz Emygdio, na mesma obra citada, à fl. 474, diz que “*não existe crédito tributário sem obrigação tributária precedente, mas pode existir obrigação tributária sem crédito tributário, como no caso em que o fisco decaia do direito de constituir o crédito pelo lançamento(art.173)*, ou ainda, acrescento, por uma das causas do art. 156 do CTN, entre elas a compensação, que tanto se caracteriza na apuração antes mesmo do lançamento, como também eventualmente em quitação do crédito após o lançamento de ofício, vez que a compensação está lastreada no Código Civil, art. 368 – *se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor*

*uma da outra, as duas obrigações se extinguem-se, até onde se compensarem.*

Do acima exposto, podemos afirmar que **embora não exista crédito tributário no lançamento, de fato há de se falar sim, na apuração da existência de uma obrigação tributária, e principal**, que não só não resultou em lançamento por se compensar com outros créditos do período. A multa aplicada decorre sem dúvida, desta obrigação principal, embora não incluída no lançamento de ofício por ser compensada em tempo.

Não restam dúvidas que o lançamento da multa em questão tem notório vínculo patrimonial, com o fato de lançamentos a débito de imposto (fato gerador da obrigação principal), foram encobertos por créditos indevidos. Tanto é assim, que se não houvesse outros créditos legalmente lançados, o lançamento de ofício viria certamente com o imposto devido e a mesma multa de 60%. Isto deixa claro, que há um liame entre a obrigação principal e o imposto lançado.

Por fim, embora a multa possa ser considerada alta, vez que não resultou na falta de pagamento do imposto há de se fazer uma justificativa. É que se a Fazenda não fiscalizar o contribuinte dentro do prazo decadencial, não poderá fazer a exclusão do crédito, mesmo que seus efeitos se propaguem no período fiscalizado, isto porque a decadência se reporta à data do fato gerador, e não ao período de seus efeitos ou repercussões.

Assim, se o Fisco não percebesse em tempo o crédito indevido, teria de suportar esse crédito indevido mesmo dentro do período ainda não alcançado pela decadência. Assim, faz jus ao lançamento de multa correspondente a 60%, de forma a punir o contribuinte pelo risco de prejuízos que lhe trouxe, de forma a evitar a repetição deste tipo de erro. Assim, entendo a partir dessa exposição, que a redução da multa não é possível, por decorrer de uma obrigação principal.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269197.0008/17-4, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$1.899.135,61**, prevista art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, José Roservaldo Evangelista Rios, Paulo Danilo Reis Lopes, Elde Santos Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheira: Laís de Carvalho Silva.

Sala de Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS