

A. I. N° - 206882.3005/16-0  
AUTUADA - TMC DISTRIBUIDOR E ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - LÍCIA MARIA ROCHA SOARES  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.12.2018

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0176-05/18**

**EMENTA:** ICMS. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL SEM REPERCUSSÃO ECONÔMICA. CONSTATAÇÃO DE SALDOS CREDORES SUCESSIVOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA FACE ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. APLICAÇÃO ESCLUSIVA DE PENALIDADE. Nas situações em que o contribuinte lança indevidamente créditos fiscais em sua escrita e ainda que com sua retirada persista saldos credores sucessivos na apuração do imposto, não há que se falar em descumprimento da obrigação principal. Neste caso, há apenas desatendimento do dever instrumental de escrutar regularmente os seus documentos fiscais, sem exigência do imposto, caso em que a multa a ser aplicada será de 60% do crédito fiscal mal lançado, nos termos do art. 42, VII da Lei 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cobrança *sub judice* teve a descrição abaixo:

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 20/12/2016, para exigir ICMS no valor de R\$101.357,52, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, em razão da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 - 01.02.05: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por antecipação tributária no ano de 2014.

Noutras palavras: aponta-se utilização indevida de crédito fiscal por parte do contribuinte, referente a mercadoria (frangos e suas partes) adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária, em desatenção ao contido no art. 9º e art. 29, §4º, inciso II da Lei 7.014/96, c/c o art. 290 do RICMS-BA, publicado pelo Dec. 13.780/2012.

A alegada irregularidade estaria evidenciada no Livro de Entrada de Mercadorias (LEM).

A penalidade proposta de 60% encontra previsão no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

O valor histórico lançado totaliza R\$101.357,52 e diz respeito a ocorrências efetivadas no mês de janeiro de 2014.

Além do auto de infração propriamente dito e demonstrativo de débito, junta a autuante intimação fiscal, um demonstrativo ao qual denominou de “Auditoria Fiscal de Crédito Indevido” e documentos fiscais que supostamente lastrearam o lançamento dos créditos fiscais.

Com o registro do preposto fiscal de que o sujeito passivo não apresentou representante legal para tomar conhecimento do auto de infração, a intimação do ato formalizou-se em 23.01.2017, pelos “correios”, através de “aviso de recebimento” (AR).

Defesa protocolada em 09.3.2017, dentro do prazo de lei (fls. 28/34).

Invocando os princípios da persecução da verdade material e do respeito à ampla defesa, com respaldo do jurista James Marins, reconhece a autuada que, inegavelmente, procedeu ao crédito escritural em janeiro de 2014, "... por saber que efetivamente as mercadorias estão sujeitas à Substituição Tributária. É um fato!" (sic; fls. 31).

Sem embargo, retruca que durante o mês apontado e ao longo dos dois exercícios seguintes (2014 a 2015), a empresa sempre acusou saldo credor na sua escrita, consoante faz prova os Registros de Apuração do ICMS correspondentes. Pede inclusive diligência para recomposição dos saldos, com exclusão dos indigitados créditos.

Nesta senda, afirma que, inexistindo neste lapso saldo devedor de imposto, não houve repercussão financeira em desfavor do contribuinte, e, portanto, não há que se falar em prejuízo para o Estado com o lançamento dos créditos fiscais na escrita. Enfim, inexistiu descumprimento da obrigação tributária principal. Apesar do registro dos créditos fiscais, estes não foram realmente beneficiados ou aproveitados pelo sujeito passivo.

E revela que as suas operações são majoritariamente de produtos sujeitos à substituição tributária, a ensejarem saldos credores de imposto, vez que boa parte do seu recolhimento é antecipado nas entradas. E que o lançamento a crédito em sua escrita fiscal, num único mês, decorreu de "falha operacional" (sic; fls. 31).

Frisa, portanto, que a fiscalização não poderia se restringir em verificar se houve o lançamento incorreto na escrita, mas sobretudo se o procedimento resultou em tributo devido que acabou não sendo pago.

Nesta linha de raciocínio, para demonstrar que não houve repercussão financeira em favor do Estado, o sujeito passivo pede autorização para - após conversão do processo em diligência - reconstituir a sua escrita fiscal desde o mês objeto da autuação, até os exercícios fiscais seguintes, de forma a constatar que todos os saldos de imposto a recolher se mostram credores.

E que, na eventualidade de, após a reconstituição, com a exclusão dos créditos fiscais ora glosados, chegar-se a algum período em que se acuse saldo devedor a recolher, compromete-se a efetuar o adimplemento respectivo.

Ademais, pondera a autuada que a situação fica pior com a circunstância de ser ainda reclamada a multa de 60% mais acréscimos moratórios, a incidirem sobre o ICMS reclamado.

E reitera não ter havido hora nenhuma, descumprimento da obrigação tributária principal.

Cita, como suporte às suas alegações, o Ac. CJF 0061/99, donde se extrai a decisão de que quando inexiste repercussão financeira ou econômica em desfavor do Estado o lançamento é julgado favoravelmente ao contribuinte.

E também em função disto pede o cancelamento ou a dispensa da citada penalidade, vez que na prática não usou ou se beneficiou dos créditos ora estornados para compensar com imposto devido, jamais pretendendo lesar o fisco ou evadir-se de seus deveres tributários, agindo, em última análise, de boa-fé.

Salienta que manter dita penalidade corresponderia a ferir o princípio da vedação de confisco, posto o seu montante exorbitar em muito a quantia necessária para o atendimento à sua finalidade sancionatória.

Ainda neste propósito, a autuada traz a lume nova redação do comando do art. 42, VII, ao adicionar a expressão "que não importe em descumprimento de obrigação principal", para a aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal, tão-só, sem cobrança do imposto, em casos de utilização indevida deste que não acarrete repercussão financeira.

E subsidia tal ponto de vista com a anexação do Ac. JJF 0205-01/08, cujos julgadores optaram pela inexigibilidade do ICMS quando o registro do crédito fiscal não repercute em saldo devedor na escrita, optando-se pelo procedimento previsto no art. 157 do RPAF-BA, vale dizer, a aplicação da

sanção prevista pelo inadimplemento da obrigação acessória, julgando-se o auto de infração procedente em parte.

Portanto, pede, como consequência, que a presente cobrança seja convertida em multa por descumprimento de obrigação acessória.

Pugna, por fim, de modo geral, que o órgão julgador atue tendo em mira o princípio da equidade, observando-se os critérios da justiça e igualdade.

Procuração idônea às fls. 36.

Para alicerçar seus argumentos, junta a autuada registros de entradas e saídas de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, além do Ac. JJF 0205-01/08.

Em seu informativo fiscal (fls. 132/133), a autuante atém-se a dizer que o “requerente reconhece ter cometido a infração apurada nos autos” (sic.). E que o pedido de diminuição da multa ultrapassa as fronteiras da “vinculariedade” das suas atribuições funcionais. Tais circunstâncias, arremata, só poderiam ser examinadas pelo órgão julgador, em razão do seu livre convencimento.

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a apresentar o meu voto.

## VOTO

Cumpre analisar, de começo, os aspectos formais e preliminares do processo.

O Auto de Infração atende aos requisitos da lei, constatados todos os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, até bem antes do último dia do prazo, não se identificando aqui anormalidades temporais.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória possui poderes conferidos pela autuada com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (fl. 36).

Não se vê mitigações ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Aparentemente, a questão parece resultar incontrovertida, considerando o fato de o contribuinte ter **admitido** na peça impugnatória não ter direito ao uso do crédito fiscal ora glosado.

Todavia, remanesce ainda, importante aspecto merecedor de apreciação.

É que, não obstante a afirmativa da autuada em ter cometido uma irregularidade, isto não traduziu em falta de recolhimento de imposto devido, haja vista possuir o contribuinte, à época do lançamento do crédito na escrita e ao longo dos exercícios de 2014, indo até dezembro de 2015, saldo credor permanente, conforme demonstram os registros de apuração do ICMS (fls. 50/121).

Diga-se logo que em dezembro de 2015 o saldo credor montava R\$553.627,77, enquanto que em janeiro de 2013 era de R\$62.444,06.

O crédito objeto de discussão encontra-se lançado no registro competente (fl. 74).

Portanto, admitindo-se o cometimento da infração – glosa de créditos fiscais decorrentes de operações já tributadas antecipadamente, resta saber se procede a cobrança do imposto, acrescido de multa e demais consectários, mesmo constatado saldo credor na escrita e inexistindo repercussão financeira. Ou se cabe apenas penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, registro de crédito fiscal indevido no controle de entradas de mercadorias.

Sigo o pensamento de que, no tocante à obrigação principal, toda infração tributária, ou decorre da falta de recolhimento do imposto, ou decorre do recolhimento via conversão jurídica, do pagamento de penalidade pecuniária, em face do inadimplemento de obrigação acessória. Este é o mandamento contido nos art. 113 e §§ do CTN, *verbis*:

“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”.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, com apuração periódica do valor a recolher, após confronto entre os débitos e créditos fiscais, é o próprio sujeito passivo quem calcula o montante a pagar, procedimento feito, na atualidade, mês a mês.

Quando deste cotejamento há créditos fiscais em volume superior aos débitos, o saldo positivo é transportado para o período subsequente, a servir de compensação com os débitos fiscais gerados posteriormente.

Tais obviedades se fazem necessárias para ponderar que, no caso em tela, a autuada alegou – e demonstrou que sempre acusou saldo credor em sua escrita, pelo menos até dezembro de 2015.

Em janeiro de 2014, mês em que se verificou o lançamento excessivo de créditos fiscais de R\$101.357,52 (fls. 74), objeto da autuação, já contava o contribuinte com o saldo credor de R\$870.350,45, trazido de períodos anteriores.

Assim, mesmo excluindo o valor cobrado no auto de infração, ainda permanece um saldo credor expressivo de imposto a transportar para o mês subsequente.

E nesta toada, refazendo-se a escrita do contribuinte até o último mês de 2015, ainda haverá saldo credor significativo a considerar.

Em outras palavras: durante todo o período demonstrado pelo contribuinte, inexistiria repercussão financeira – falta de pagamento de imposto em desfavor do Estado – que justificasse a exigência contida na autuação.

Não há que se falar em evasão tributária, considerando o período em que os créditos foram lançados na escrita fiscal. Nem mesmo depois, ao menos até dezembro de 2015, último espaço temporal em que se produz prova da apuração.

Por este raciocínio, soa exacerbado considerar os créditos fiscais destacados nas notas fiscais e tomar **todo ele** como objeto da autuação. Isto só seria correto se tais créditos servissem para abater saldos devedores de imposto a recolher, situação que hora nenhuma ocorreu na escrita do contribuinte, pelo menos até dezembro de 2015, nunca é demais repetir este limite de tempo.

Noutros termos, não se verificou, pela prova dos autos, repercussão econômica que deixasse o Estado da Bahia na condição de credor tributário, a reclamar ICMS pelo fato da empresa ter compensado o saldo devedor com créditos fiscais ilegítimos.

Com o procedimento irregular confessado pela autuada, inocorreu enriquecimento sem causa por parte dele, para usar expediente típico do direito privado e que tem larga aplicabilidade no direito tributário.

O máximo que sucedeu no presente PAF foi a adoção de uma conduta no ato de lançar incorretamente créditos na escrita fiscal, sem qualquer vestígio de ter havido ali repercussão financeira.

O contribuinte chega a sugerir que se faça uma reconstituição nos seus registros de entrada e saída para saber se em algum momento surgiu saldo devedor de tributo. O que se afigura, agora, sem necessidade, pois tal verificação poderá ser feita depois.

Em verdade, o que se constata no presente processo não é a falta de recolhimento de ICMS pelo uso ou compensação com créditos inutilizáveis, mas o equivocado lançamento deles na escrita fiscal, **sem repercussão na obrigação de dar**, particularidade que acarreta, no máximo, descumprimento de obrigação acessória, com expressa e destacada previsão na legislação em vigor.

Com efeito, assim determina o art. 42, VII, “a” da Lei do ICMS na Bahia:

*“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” (negritos da transcrição).*

Veja-se que a sanção prevista é aplicada quando não se constata inadimplemento da obrigação principal, e totaliza 60% **do crédito** indevidamente lançado, não 60% do imposto.

O que se exige originariamente até agora é imposto, mais a penalidade, o que parece denotar cobrança excessiva, até porque imposto não se deve.

Assim, o valor a ser reclamado cairia no montante histórico de R\$101.357,52, afora multa e consectários, para R\$60.814,51, que é a própria penalidade pelo desatendimento do dever instrumental. E só.

Esta é a situação em que o legislador ordena aplicar uma punição pecuniária pela circunstância do sujeito passivo ter lançado inadvertidamente créditos fiscais, mesmo que esta conduta não proporcione falta de recolhimento do ICMS, em função do acúmulo sucessivo e ininterrupto de saldos credores.

Em outras palavras: para a hipótese em que a conduta do contribuinte não traga repercussão econômica, o legislador não mandou cobrar imposto. Tão-só exige uma multa de 60% do crédito fiscal escrutinado.

Por outro lado, além da obrigação de dar impingida ao contribuinte – pagamento de penalidade, **o legislador impôs-lhe também uma obrigação de fazer**, isto é, o dever de retirar dos seus assentamentos fiscais o crédito descabido e, depois disto, reconstruir toda a sua escrita fiscal, até o momento em que fosse intimado para assim proceder.

Do ponto de vista prático, nada impede que este órgão julgador **resolva** determinar ao contribuinte que exclua da sua escrituração os créditos fiscais lançados inadvertidamente e exiba ao Estado a reconstituição da sua escrita, oportunidade em que, pautado num procedimento próprio, prepostos fiscais se encarregariam de examinar a sua exatidão, bastando para isso comparar a escrita antiga com a atual, de modo que, detectando-se evasão tributária, far-se-ia a cobrança respectiva.

Portanto, em atenção à celeridade processual, considero desnecessário o pedido de diligência para se verificar a “recomposição dos meses subsequentes” (sic; fls. 32), até porque, do cotejamento feito por este relator em face dos créditos lançados até dezembro de 2015, remanesce ainda substancial saldo de imposto em favor do contribuinte, além do que, como dito, tal providência poderá ser tomada acurada e posteriormente, em auditoria programada para o estabelecimento.

De todo o modo, independente de haver ou não qualquer repercussão econômica, aqui a penalidade já seria aplicada.

Não obstante me parecer ser este o melhor itinerário lógico-jurídico a traçar no presente processo, surge, por ora, situação processual que acaba por refletir neste PAF.

É que este fio de raciocínio não encontra apoio por parte de instância superior especial, exatamente aquela encarregada de corrigir eventuais posicionamentos que aparentemente se mostraram contrários à legislação ou a entendimento até então predominante nesta Casa.

Refiro-me à Câmara Superior, reunida com o propósito de fazer valer as prerrogativas dispostas no art. 169, II, “c” do RPAF-BA, abaixo transscrito:

*“Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

(...)

*II - para a Câmara Superior:*

(...)

*c) recurso extraordinário, de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado no CONSEF, quando a decisão **contrariar a legislação**, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF” (destaquei).*

Assim, em sede de recurso administrativo extraordinário, prolatou-se a decisão materializada no Ac. CS 0039-21/09, a partir da qual argumentou-se que **mesmo não havendo repercussão financeira**, o lançamento do crédito **faz iniciar o procedimento** que implicaria em recolhimentos **mediatos** de imposto. Tal decisão, assinala-se, foi posterior à alteração legislativa que mandou aplicar a multa de 60% do crédito fiscal, para os casos de não haver repercussão financeira, redação alterada pela Lei 10.847/2007.

Vejam-se alguns argumentos de relevo ali proferidos:

*“Assim, quanto ao mérito do Recurso Extraordinário, também de logo podemos afirmar que comungamos do posicionamento da Procuradoria, expresso no presente Recurso, na medida em que a Decisão vergastada foi proferida **em clara contrariedade à legislação posta**, trazendo tese que **nenhum amparo encontra nas normas que fundamentam o ICMS, desde sua base até a norma maior, a Carta Magna**, e nem encontra guarida na jurisprudência majoritária deste Conselho de Fazenda...*

*E, de fato, é remansosa na jurisprudência e na doutrina que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente **escritural**, ou seja, sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.*

*É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não-cumulatividade - mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com mercadorias sujeitas a pagamento antecipado por substituição tributária, realizando saída com fase de tributação já encerrada (caso do contribuinte autuado), ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou ainda porque em determinado mês os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte, e todas estas hipóteses, ocorrendo com frequência, importam em acumulação de crédito por parte do contribuinte, daí porque a própria legislação permite sua transferência a terceiros, procurando dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, sem necessariamente, como visto, haver a compensação com débito do próprio contribuinte.*

*Como bem frisado no Parecer da PGE/PROFIS acostado aos autos às fls. 634 e 635, da lavra do seu então Procurador Chefe, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, e que se posicionava contrariamente ao Parecer da lavra de outra procuradora nos autos, permitir ao contribuinte lançar crédito indevidos em sua escrita, ainda que não compensados, possibilitaria que este aguardasse eventual inércia da Administração Pública pelo período de 05 anos relativos à decadência para glosa, legitimando a utilização indevida desses créditos.*

*Ora, tal fato não somente permitiria um procedimento sem base legal alguma, como ainda se constituiria em um estímulo ao contribuinte de má-fé, que passaria a lançar créditos indevidos contando com uma possível inércia da Fiscalização e, após decorrido o prazo para que o Fisco pudesse efetuar a glosa dos mesmos, efetuaria a compensação sem qualquer impedimento, já que o direito de compensar crédito fiscal já lançado não se sujeita à decadência.*

*E aqui vale repetir a afirmação da PGE/PROFIS em seu Recurso Extraordinário, que de uma forma muito feliz pontuou de forma inafastável que “o conceito juridicizado de crédito fiscal não traz em seu bojo qualquer indicação da existência correlata de débito, sendo, portanto, absolutamente crível sua relevância e existência jurídica, sem a contraposição de uma “dívida escritural” e, portanto, pelo simples fato jurídico da escrituração nos livros fiscais.*

*Devemos, ainda, ressaltar, que não há em absolutamente nenhum dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA e muito menos na própria Carta Magna, que ampare a tese exposta no voto do Relator do Acórdão guerreando de que “o tributo só se torna exigível se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal”. Daí porque correta a PGE/PROFIS ao fundamentar seu Recurso Extraordinário na contrariedade da Decisão à legislação posta – que expressamente apenas a conduta do contribuinte autuado com a multa estipulada no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por infração ao art. 97, inciso IV, “b” do RICMS/BA, na sua redação então vigente” (negritos da transcrição).*

Não se pode perder de vista a força atrativa que exerce uma decisão emanada dessa instância especial. O recurso administrativo extraordinário foi concebido com o propósito de corrigir contrariedades à legislação, violência à prova dos autos e desvios de orientação pacificada neste órgão julgador.

Assim, embora se reconheça que inexiste na citada decisão força vinculativa capaz de subordinar as decisões das instâncias inferiores, e embora se perceba nitidamente uma mudança de orientação “jurisprudencial” sobre o tema, é preciso dedicar espaço para analisá-la e construir um contraponto.

Pela destinação especial conferida àquela instância superior, vejo-me na obrigação de manifestar-me sobre a citada decisão, até em reverência aos seus nobres objetivos.

Então, dos excertos atrás transcritos, permito-me fazer algumas inflexões:

1. Efetivamente, a questão aqui debatida revela-se polêmica, a ponto de suscitar a interposição de recurso administrativo extraordinário, quer fundamentado em violação à legislação tributária vigorante naquela época, quer fundamentado em corrente “jurisprudencial” majoritária no CONSEF. Tanto assim é que o Chefe da PGE, conforme relatado, discordara de colega que

opinava pela aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e não pela falta de recolhimento do imposto.

Arisco-me divergir da posição ali vencedora, que **não viu no ordenamento jurídico** qualquer amparo para a tese de não se reclamar o tributo, mesmo não se verificando qualquer repercussão econômica com a escrituração incorreta.

Início a análise do topo.

Na CF/88, o §1º do art. 145 prestigia o princípio da capacidade contributiva em matéria tributária, facultada à administração pública, "...especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (sic.).

A capacidade contributiva pode ser vista por diversos matizes. Aqui ela se expressa na medida em que o contribuinte só irá manifestá-la se efetivamente praticar fatos geradores que suscitem a obrigação de pagar o tributo. No caso do ICMS, de complexa apuração, a capacidade contributiva – regra geral - decorre do balanço das vendas e compras que efetuar, defluindo débitos e créditos fiscais, respectivamente. Enquanto os créditos superarem os débitos, não haverá imposto a recolher e, portanto, a capacidade contributiva do sujeito passivo não poderá ser requisitada. Se nestas circunstâncias o fisco mesmo assim exige do contribuinte pagamento do tributo, o princípio em comento indubitavelmente ficará comprometido.

Leciona Eduardo Sabagg<sup>1</sup>:

*"De fato, a implementação do critério de distinção, para fins de aferição da real capacidade contributiva, está intimamente ligada ao modo como o Estado recebe os recursos necessários ao atendimento das necessidades coletivas. Não basta a arrecadar a receita, mas 'arrecadar a receita exigida pela justiça'.*  
(...)

*Nesse sentido, diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário" (negritos da transcrição).*

Exigir-se imposto sem acontecer saldo devedor na sua apuração, decididamente vulnera o primado da justiça tributária, em função do qual a capacidade contributiva também dá alicerce.

Na disciplina constitucional voltada especificamente para o ICMS, há referência expressa à adoção do mecanismo da não cumulatividade, cujo funcionamento parte da compensação de débitos com créditos fiscais, inclusive com a previsão de que a isenção e a não incidência – regra geral – não implicarão crédito para compensação com o imposto devido nas saídas de mercadorias e de serviços.

Cabe a reprodução do art. 155, §2º, I, ao estabelecer que o ICMS:

*"será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".*

O crédito fiscal está atrelado ao mecanismo da não cumulatividade, aplicável na apuração do ICMS devido a cada período, criado para evitar a incidência "em cascata", ou seja, fazer com que a tributação só recaia sobre o valor adicionado.

---

<sup>1</sup> In "Manual de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 2016, pp. 157/158.

Portanto, é da essência da obrigação de pagar o ICMS o fato de ela nascer após o cotejamento entre débitos e créditos fiscais, de sorte que, havendo saldo devedor, deve o sujeito passivo proceder ao seu recolhimento.

Se, ao contrário, os créditos superam os débitos fiscais, fazendo operar exatamente a não cumulatividade, não há que se falar em inadimplemento da obrigação principal, face ausência da repercussão econômica.

Acompanhando a sequência hierárquica normativa, relembre-se que o art. 113 do CTN – já citado – determina que a **obrigação principal** tem por objeto o pagamento do tributo, entre outras considerações.

Claramente não se vê neste PAF o aparecimento da obrigação principal de recolher o ICMS, pelo menos até dezembro de 2015. Portanto, a exigência fiscal jamais poderia **envolver** cobrança de tributo.

Lado convexo deste mandamento legal, está na caracterização do fenômeno tributário pelo lado da personalização do seu responsável, circunscrito no art. 121 do mesmo diploma legal, ao definir que “**sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária**” (destaquei).

Para as situações concretas observadas ao longo dos meses em que a autuada desenvolveu suas atividades econômicas, não houve, em relação às suas operações mercantis que ensejam o encontro de débitos com créditos fiscais, a materialização da sujeição passiva em face da obrigação principal, **visto que em momento algum a empresa se obrigou ao pagamento de tributo.**

Ao prosseguir a análise legislativa, toda a operacionalização da não cumulatividade hospeda-se no art. 24 da LC 87/96, valendo a pena transcrevê-lo integralmente:

*“Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina 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 pelo Estado;*

*III- se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte” (negritos da transcrição).*

Chama logo a atenção o estatuído em seu *caput* e inciso I, no sentido de que as obrigações tributárias (principais, ouso acrescentar), serão liquidadas via compensação, até o montante dos créditos escriturados no mesmo período, acrescido do saldo credor de período ou períodos anteriores.

Assim, pela vertente da liquidação do ICMS a recolher através do sistema de compensação de débitos com créditos fiscais, o limite será os créditos fiscais apurados dentro do mesmo período, mais os créditos trazidos de meses antecedentes.

De sorte que, caso o volume de créditos ultrapasse o de débitos, nada haverá a liquidar, portanto, nenhuma obrigação tributária principal advirá.

Tanto assim é que - manda o legislador no inciso III -, se os créditos quantificados no período forem superiores aos débitos fiscais gerados, a diferença em favor do contribuinte será transportada para o período subsequente.

E assim continuará temporalmente até se constatar, num determinado instante, que os débitos totalizados preponderam sobre os créditos, caso em que, após a liquidação pelo sistema compensatório, **surgirá** a obrigação principal de pagar o ICMS.

Por fim, a Lei 7.014/96, instituidora do ICMS na Bahia, **repete**, em seu art. 25, todos os procedimentos de compensação já apontados pelo legislador complementar, vale dizer, com base no sistema de débitos e créditos fiscais, no intuito de liquidar a obrigação principal do imposto estadual.

Mais adiante, nomeadamente no art. 29, §4º, inciso II, há vedação expressa de lançamento do crédito na entrada de mercadorias no estabelecimento cujas saídas subsequentes para comercialização não sejam tributadas ou estejam disciplinadas pela isenção, exceto as destinadas para exportação.

E no *caput* do art. 9º está dito que termina a fase de tributação quando a mercadoria anteriormente foi alcançada pela substituição ou antecipação tributárias. Aqui não se discute mais que a autuada fez uso de creditamentos em face de operações com mercadorias em estágio de tributação encerrado.

Neste compasso, fica configurada a infração, sendo diversa a consequência se isto implicou ou não em falta de recolhimento do tributo.

Havendo repercussão econômica, deve ser cobrado o imposto que faltou liquidar por defeito de compensação, acrescido da penalidade prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei Baiana do ICMS, ante a detecção de ICMS não recolhido tempestivamente, **em caso de erro na apuração dos valores do imposto**, quais sejam, **créditos fiscais lançados indevidamente**.

Inocorrendo repercussão econômica, não há que se cogitar de imposto que faltou liquidar, visto que, mesmo retificando a apuração dos débitos *versus* créditos, com a extirpação de parte destes últimos, ainda remanesceu saldo credor em favor do sujeito passivo. Nesta hipótese, não se detectou tributo que deixou de ser pago; apenas se constatou a inobservância de uma obrigação instrumental, qual seja, o lançamento na escrita de valores de imposto que legalmente não ensejam crédito.

Pelo inadimplemento, é de se aplicar a penalidade pecuniária contemplada no art. 42, inciso VII, alínea “a”, daquele mesmo diploma normativo, equivalente a **60% do crédito fiscal** mal lançado.

**Vê-se, portanto, que ao contrário do articulado na decisão paradigmática da Câmara Superior, tal esforço de raciocínio encontra acolhimento em todo o sistema tributário brasileiro, a partir da Lei Fundamental, passando pelo CTN, LC 87/96 e Lei 7014/96.**

2. Um segundo ponto a desenvolver reside no fato daqueles julgadores (inclusive o representante classista, que proferiu voto de divergência) entenderem como normal entre os contribuintes do ICMS a compensação entre os créditos com os débitos, sendo também factível que em determinado mês (ou por meses a fio, acrescento) os débitos podem ser inferiores aos créditos, ocorrendo saldo credor, a ser levado para o mês seguinte, podendo a legislação autorizar a transferência de créditos acumulados para terceiros, procurando dar vazão à não cumulatividade.

Cumpre salientar que, ao se querer mudar a titularidade destes créditos fiscais, compete ao fisco estadual, depois de instaurado o processo administrativo, verificar a correção ou incorreção dos seus valores, ainda que tenham sido lançados há mais de cinco anos da efetiva compensação, pois é a partir daí, quando se verifica a iminente repercussão financeira, que passa a contar a inérvia do Estado em cobrar o imposto não recolhido face o aproveitamento indevido desses créditos. É o imposto devido **atualmente** que se pretende compensar, e este ainda não está fulminado pela decadência.

A regra quinquenal prevista no parágrafo único do art. 23 da LC 87/96, repetida pelo parágrafo único do art. 31 da Lei 7.014/96, **não se volta para o sujeito ativo** e sim para o contribuinte. Este

último será quem pagará pela omissão se, em cinco anos, contados da data da emissão do documento fiscal, deixar de “utilizar” o crédito, aqui entendido como o uso do valor através do lançamento na sua escrita.

Veja-se o mandamento legal contido na lei complementar:

“Art. 23...

*Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento”* (negritos da transcrição).

Vale a pena transcrever novamente os trechos do Acórdão sob exame:

**“É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não-cumulatividade - mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com mercadoria sujeitas a pagamento antecipado por substituição tributária, realizando saída com fase de tributação já encerrada (caso do contribuinte autuado), ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou ainda porque em determinado mês os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte, e todas estas hipóteses, ocorrendo com frequência, importam em acumulação de crédito por parte do contribuinte, daí porque a própria legislação permite sua transferência a terceiros, procurando dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, sem necessariamente, como visto, haver a compensação com débito do próprio contribuinte”.**

*Como bem frisado no Parecer da PGE/PROFIS acostado aos autos às fls. 634 e 635, da lavra do seu então Procurador Chefe, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, e que se posicionava contrariamente ao Parecer da lavra de outra procuradora nos autos, permitir ao contribuinte lançar crédito indevidos em sua escrita, ainda que não compensados, possibilitaria que este aguardasse eventual inércia da Administração Pública pelo período de 05 anos relativos à decadência para glosa, legitimando a utilização indevida desses créditos”* (negritos da transcrição).

3. Um terceiro ponto a explorar diz respeito à afirmativa de que falece competência ao julgador administrativo atribuir ao contribuinte uma obrigação de fazer – a reconstituição da escrita com a exclusão dos créditos escriturados indevidamente – ao prolatar a sua decisão, sob pena de ofensa ao art. 142 do CTN.

*Maxima permissa venia*, soa muito limitativo reduzir a atuação julgadora deste Colegiado ao exame das cobranças de tributos estaduais e/ou penalidades pecuniárias.

É do universo obrigacional do contribuinte não só pagar o tributo, mas também o cumprimento dos seus deveres instrumentais com vistas ao cumprimento correto de sua obrigação principal. Neste diapasão, são inúmeras as situações em que o legislador impõe ao sujeito passivo obrigações de fazer, não fazer ou tolerar alguma coisa.

Induvidoso asseverar que o sujeito ativo necessita controlar o correto pagamento dos tributos criando várias obrigações secundárias que o ajudarão a verificar isso. Emissão de documentos fiscais, transmissão de informações econômico-fiscais e escrituração de livros são exemplos de obrigações de fazer que proporcionam saber se o imposto está sendo pago corretamente ou não.

Inclusive se o contribuinte por algum motivo deixa de observar uma obrigação acessória, por mínima que seja, a legislação prevê a aplicação de sanção pecuniária.

Tal descumprimento, ao resultar em obrigação de dar, encontra respaldo no art. 142, pois o lançamento também engloba a cobrança de sanção pecuniária.

Os julgadores deste Conselho fazem o acertamento final administrativo do lançamento de ofício, e como tal devem também agir com “vinculariedade”, para se valer de uma expressão da autuante.

Ao constatar não ter havido repercussão econômica no lançamento, mas apenas descumprimento de obrigação acessória, cuja consequência traz não só uma obrigação de dar, mas, paralelamente, uma obrigação de fazer, o julgador administrativo não só tem o direito de reclamar, mas sobretudo possui o dever de exigir do contribuinte, sob pena de responsabilidade funcional, o refazimento da escrita com retirada dos créditos fiscais indevidos (e ainda não aproveitados), até porque tal reelaboração será fundamental para o fisco ter em conta o montante total dos débitos e créditos aos quais o contribuinte faz jus.

**Assim, não determinar que o contribuinte compra com esta obrigação de fazer equivale a desatender os comandos contidos no art. 142 do CTN.**

Não bastasse isso, constitui princípio fundamental do processo administrativo tributário a busca pela verdade material, vale dizer, fazer com que seja restabelecida a verdade, debaixo da qual o fenômeno tributário é regido.

Constitui irregularidade identificada no presente auto de infração o fato do contribuinte ter inadvertidamente registrado créditos fiscais aos quais não poderá desfrutar.

Mesmo que isto não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, é preciso retomar a verdade para efeito da correta escrituração dos lançamentos, a serem utilizados em futuras apurações e liquidações do imposto.

Deixar no “limbo” o atendimento da obrigação de reconstituir a escrita com a exclusão dos créditos indevidos poria em risco prováveis valores a recolher identificados ulteriormente, quando não mais haja créditos fiscais suficientes para compensarem os débitos gerados.

Tal negligência relegaria a verdade material, pois esta só prevalecerá quando a escrita fiscal estiver devidamente retificada, espelhando, autenticamente, os débitos suportados pelo contribuinte e os créditos a que tem direito.

Para completar, não se pode perder de vista que o RPAF-BA contempla algumas providências administrativas, cuja análise passa pelo crivo do Conseg e que não tocam **diretamente** o art. 142 do CTN.

A começar pelo art. 31-L, em que se determina apreciação prioritária por parte do CONSEF quando o PAF envolve mercadorias ou bens apreendidos, ficando como fiel depositária a unidade fazendária ou terceiro que não seja o contribuinte.

Caso o auto de infração seja julgado definitivamente improcedente, por exemplo, será o caso do órgão julgador determinar o cumprimento de uma **obrigação de fazer**, seja de iniciativa de particular, seja de iniciativa do próprio Estado, qual seja, a liberação da mercadoria ou bem antes apreendido.

Outra hipótese que envolve uma obrigação de fazer é aquela estabelecida no art. 168, a partir da qual a autoridade julgadora deverá submeter à JJF ou à CJF proposta para a Câmara Superior, no sentido desta representar ao Secretário da Fazenda questão a ser apreciada **por este Colegiado** que envolva matéria contida em lei ou ato normativo considerado ilegal, ou ainda, decidida em última instância pelo Poder Judiciário.

Ilustrativamente, ambas as situações extrapolam os estritos limites competenciais de julgar obrigações de dar, cobradas em autos de infração, sendo razoável admitir-se que obrigações de fazer acessórias sejam também decididas e impostas ao contribuinte, com o cuidado de apontar-lhe os caminhos operacionais pelos quais deverá observá-las.

No caso concreto, há expressa previsão legal no sentido da reconstituição da escrita ser efetuada, conforme manda o art. 42, VII, “a”, digno de nova transcrição:

*“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”* (negritos da transcrição).

Neste sentido, sendo a cobrança definitivamente julgada e antes do crédito tributário ser encaminhado para a inscrição em dívida ativa, o setor de preparo deste Conselho comunicaria à unidade fazendária de origem do contribuinte para esta intimá-lo com o fito dele apresentar em 10 (dez) dias, prova da reconstituição da sua escrita fiscal, com exclusão dos malsinados créditos, ocasião em que a fiscalização se encarregaria de examinar (após simples comparação entre a escrita atual e a reconstituída) se efetivamente foi excluído o crédito e se acaso em algum momento se deu alguma repercussão tributária, caso em que, constatado o inadimplemento, far-se-ia a exigência do tributo.

Portanto, imagina-se que com tais ponderações não deva existir mais contrariedades à legislação em vigor, máxime depois da redação do inciso VII do art. 42 ser aperfeiçoada no sentido de, quando não se constatar descumprimento da obrigação principal, aplicar-se apenas a penalidade sobre o crédito fiscal escriturado equivocadamente, ao lado da obrigação do contribuinte remontar a sua escrita.

E parece ter havido também, possivelmente em função desta mudança normativa, um redirecionamento da orientação “jurisprudencial” neste novo sentido, materializada através dos Ac. 01710114 (1ª JJF), 00170318 (3ª JJF), 00080417 (4ª JJF), 01790514 e 02080517 (5ª JJF), 03311117 (1ª CJF), 03441214 (2ª CJF), que se somam ao Ac. JJF 0205-01/08, citado pela impugnante.

Tais decisões ressoam de entendimento manifestado pelo Tribunal Supremo deste país, de cujo exemplo pode-se tirar o aresto abaixo:

**“ADI 4171 / DF - DISTRITO FEDERAL**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**

**Relator(a): Min. ELLEN GRACIE**

**Relator(a) p/ Acórdão: Min. RICARDO LEWANDOWSKI**

**Julgamento: 20/05/2015      Órgão Julgador: Tribunal Pleno**

**Publicação**

**ACÓRDÃO ELETRÔNICO**

**DJe-164 DIVULG 20-08-2015 PUBLIC 21-08-2015**

**Parte(s)**

**REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO**

**ADV.(A/S) : CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO E OUTRO(A/S)**

**INTDO.(A/S) : CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ**

**Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC. CABIMENTO DO CONTROLE ABSTRATO AÇÃO PARA O QUESTIONAMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE DE CONVÊNIO FIRMADO PELOS ESTADOS MEMBROS. INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. PARÁGRAFOS 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA DO CONVÊNIO ICMS 110/2007, COM REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 101/2008 E, MEDIANTE ADITAMENTO, TAMBÉM COM A REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 136/2008. ESTORNO, NA FORMA DE RECOLHIMENTO, DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS DIFERIDO. NATUREZA MERAMENTE CONTÁBIL DO CRÉDITO DO ICMS. O DIFERIMENTO DO LANÇAMENTO DO ICMS NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO. ESTABELECIMENTO DE NOVA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE CONVÊNIO. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTS. 145, § 1º; 150, INCISO I; E 155, § 2º, INCISO I E § 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. I - A legitimidade da Confederação Nacional do Comércio - CNC para propor ação direta de constitucionalidade questionando dispositivos do interesse de setores do comércio já foi reconhecida por este Tribunal na ADI 1.332/RJ, de relatoria do Min.**

*Sydney Sanches. II - Cabe a ação direta de constitucionalidade para questionar convênios, em matéria tributária, firmado pelos Estados membros, por constituírem atos normativos de caráter estrutural, requeridos pelo próprio texto Constitucional (art. 155, § 5º). Precedente da Corte. III – O Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008, atribuiu às refinarias de petróleo (que efetuam a venda de gasolina A às distribuidoras) a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (§ 5º da Cláusula Vigésima Primeira). IV – Os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, prevêem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. É dizer, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento. V - A distribuidora não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada, já que não há pagamento direto por ela. Isso porque a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e a distribuidora simplesmente informa à refinaria para o repasse. VI - As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmudando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar. VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna. VIII - Inexistência de violação à destinação constitucional do ICMS sobre operações com combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, I), na medida em que o montante recolhido a título de estorno diz respeito ao ICMS diferido, incidente sobre o álcool (AEAC) e o biodiesel (B100), e que não compromete o repasse do valor do ICMS presumido sobre a operação final com combustível derivado de petróleo ao Estado de destino. IX – Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a constitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão. X - Ação direta de constitucionalidade cujo pedido se julga procedente” (grifos da transcrição).*

Vale a pena também reproduzir o Informativo oficial da Corte acerca deste julgamento:

**“INFORMATIVO Nº 786  
TÍTULO ICMS: combustíveis e bitributação - 6**

**ARTIGO**

A Corte asseverou que não se teria como aceitável a atribuição da responsabilidade às distribuidoras de combustíveis, no caso de operações interestaduais com gasolina “C” ou óleo diesel, pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso, **de modo a estornar o crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contidos na mistura**. Não se poderia exigir o recolhimento de quem não teria a obrigação legal relativamente a ele. Outrossim, não caberia exigir o estorno, na forma de pagamento, para compensar a anulação de crédito meramente contábil. Se o crédito de ICMS, porventura existente na operação anterior, seria meramente escritural, não haveria motivos de ordem prática e jurídica a justificar a obrigação de estorno na forma de pagamento do

*imposto. O estorno poderia dar-se na forma de compensação contábil, mas não na modalidade de pagamento de imposto. Por outro lado, na espécie, os Estados-Membros e o Distrito Federal, sob a supervisão da União, teriam vulnerado o princípio da legalidade tributária, pois, por meio de convênio, teriam estipulado que o mesmo fato gerador se prestaria a servir de instrumento arrecadador para entes federados distintos, a gerar hipótese de tributação não contemplada na Constituição. Esse fato causaria, portanto, evidente surpresa e prejuízo ao contribuinte, uma vez que agravaria sua situação tributária, em patente violação às limitações constitucionais do poder de tributar. Vencidos os Ministros Luiz Fux e Carmen Lúcia, que julgavam improcedente o pedido. Na sequência, o Plenário, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que tivesse a eficácia deferida por seis meses após a publicação do acórdão. Vencido, quanto à modulação, o Ministro Marco Aurélio. ADI 4171/DF, rel. orig. Min. Ellen Gracie, red. p/ o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, 20.5.2015. (ADI-4171)"*

Aliás, diga-se de passagem que o crédito tributário objeto de apreciação pela Câmara Superior foi executado judicialmente e tomou o nº 0005713-38.2011.8.05.0039, tramitado na 1ª Vara da Fazenda Pública de Camaçari, tendo como último ato processual importante o despacho em 23/4/2015 ordenando a expedição de cartas precatórias para citação da Executada, e, oito meses depois, baixa definitiva e arquivamento dos autos, sem quitação da dívida. Neste firmar, compulse-se a movimentação do processo no sítio eletrônico <http://www5.tjba.jus.br/portal/>.

Por fim, no tocante ao pedido de dispensa ou redução de multa ao apelo da equidade, é de se dizer que, convertida agora a exigência apenas para impor a multa de 60% do crédito fiscal face o descumprimento da obrigação acessória, pode esta JJF, nos termos do art. 158 do RPAF-BA, apreciar postulações desta natureza, desde que se conclua não ter o contribuinte incorrido em dolo, fraude ou simulação e não tenha havido por qualquer via falta de pagamento de tributo.

Neste particular, cumpre lembrar que o crédito ilegítimo decorreu de operações de aquisição de mercadorias sujeitas à tributação total antecipada. Não seria crível admitir que uma empresa do porte da autuada tenha deixado passar erro tão elementar, visto que está muito claro na lei tributária regente do ICMS que operações desta natureza não geram crédito fiscal em benefício do adquirente, fase em que a tributação se encontra encerrada, salvo situações excepcionalíssimas, às quais não se enquadraria a autuada.

Note-se que os vícios de vontade apontados no regulamento processual baiano impedem a diminuição da pena. Mas a sua ausência – ou a sua falta de demonstração - não autoriza a dispensa ou redução da multa. Assim, **não vejo razoabilidade em deferir** a comutação da pena. O ICMS é imposto lançado por homologação, o qual exige do sujeito passivo as cautelas necessárias para não cometer deslizes desta natureza, ao sabor de detecções posteriores do sujeito ativo.

Neste sentir, nego o pedido de dispensa ou redução da penalidade pecuniária.

Por todo o exposto, julgo pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração, no sentido de afastar a cobrança do imposto e considerar devida a multa de 60% do valor do crédito fiscal glosado, ante a inexistência de repercussão financeira. Nego, por outro lado, o pleito de dispensa ou redução da multa aplicada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206882.3005/16-0, lavrado contra **TMC DISTRIBUIDOR E ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.**, convertendo-se a exigência de imposto para pagamento exclusivo de penalidade pecuniária, à razão de 60% do crédito fiscal lançado equivocadamente, no valor de **R\$62.444,06**, devendo ainda a autuada, mediante intimação efetuada pela unidade fazendária de origem, apresentar ao fisco a reconstituição da sua escrita

até o mês em que receber a referida notificação, tudo nos moldes do art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96, mais os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05. Alçada restrita à primeira instância, ressalvada a hipótese estabelecida no §2º do art. 169 do RPAF-BA.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR