

**PROCESSO** - A. I. Nº 206882.3005/16-0  
**RECORRENTE** - TMC DISTRIBUIDOR E ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0176-05/18  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 07/04/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0070-12/20

**EMENTA:** ICMS. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL SEM REPERCUSSÃO ECONÔMICA. CONSTATAÇÃO DE SALDOS CREDORES SUCESSIVOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA FACE À ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. APLICAÇÃO EXCLUSIVA 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 escriturar 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 nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra 5ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF nº 0176-05/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe lavrado em 20/12/2016, para exigir o valor total de R\$101.357,52, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte infração:

***Infração 01** (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.*

E, como por pertinência pontuou a JJF: *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.*

A empresa autuada, em sede de defesa (fls. 28/34), argumentou exaustivamente acerca do seu posicionamento e ao fim da peça impugnatória requereu que a cobrança fosse convertida em multa por descumprimento de obrigação acessória e, ainda, que não lhe fosse aplicada a multa de 60% do valor do tributo.

A autuante apresentou informativo fiscal, acostado às fls. 132 e 133 dos autos, na qual argumentou que o “*requerente reconhece ter cometido a infração apurada nos autos* (sic.)”. E que o pedido de diminuição da multa ultrapassa as fronteiras da “*vincularidade*” das suas atribuições funcionais. Tais circunstâncias, arrematou, só poderiam ser examinadas pelo órgão julgador, em razão do seu livre convencimento.

Isto posto, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para a 5ª Junta de Julgamento Fiscal. A referida e. JJF exarou decisão pela Procedência Parcial da autuação 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 nº 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, acostados às fls. 139 a 154. Segue transcrição da decisão de primo grau:

(.....)

*Cumpra 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 incontroversa, 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, incorreu 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 escriturado.

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 transcrito:*

*“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, assinalasse, 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, efetuar a compensação sem qualquer impeditivo, 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 guerreado 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 inexistente 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.*

*Arrisco-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:*

*“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.*

*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 paradigma 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.

Cumpra 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 inércia 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).*

*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 acerto 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 cumpra 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 Consef 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 inconstitucionalidade 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, preveem 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, transmutando 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 inconstitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão. X - Ação direta de inconstitucionalidade 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 bitributação 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 diferida 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 excepcionabilíssimas, às quais não se enquadra 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 deslizos 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”.*

Diante da decisão acima exarada, o sujeito passivo tomou conhecimento da mesma. Inconformado com a decisão de primo grau, interpôs Recurso Voluntário (fls. 164/168), o qual passo a relatar, em síntese.

Inicialmente, o sujeito passivo demonstrou a tempestividade do recurso interposto.

Em seguida no que tange à penalidade pecuniária mantida pelo julgamento de 1ª instância administrativa, salientou a possibilidade expressa de redução ou cancelamento desta, prevista no art. 158 do RPAF, o qual trouxe na íntegra.

Ademais, argumentou que o por parte do sujeito passivo não houve, em momento algum, intenção de lesar o Fisco ou evadir-se da obrigação tributária. Ocorrendo assim um mero erro contábil. Defendeu também, que esteve de acordo com a boa-fé, haja vista ter o equívoco ocorrido apenas um mês, demonstrando através desse fato a inerente boa-fé da empresa.

Trouxe passagem do auto em que e. 5ª Junta de Julgamento, restou não houve prejuízo ao Erário. A seguir transcrito da íntegra:

*“É que, não obstante a afirmativa de a autuada em ter cometido a irregularidade, isto não traduziu em falta de recolhimento do 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.”*

Observou que dois pontos deveriam ser analisados mais atentamente, a seguir transcritos da íntegra:

*1) o crédito fiscal foi indevidamente escriturado por erro material – portanto, SEM DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DA RECORRENTE – e a maior prova disso é que tal erro ocorre apenas na competência 01/2014, ou seja, em um único mês; e*

*2) o erro cometido não repercutiu financeiramente, ou seja, NÃO IMPLICOU EM FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO, o que, inclusive, foi reconhecido pelo próprio Julgador de 1ª instância, e utilizado como fundamento, em seu voto, para afastar a cobrança do imposto lançado no malsinado auto de infração.*

Nesse sentido, defendeu que tem preenchidos os requisitos trazidos pelo art. 158 do RPAF/BA, que autorizam a redução ou o cancelamento do valor cobrado a título de multa.

Além disso, observou o art. 112 do Código Tributário Nacional, que autoriza a adoção de interpretação mais benigna ao acusado em face da natureza das circunstâncias matéricas do fato.

Por fim, o sujeito passivo requereu o provimento do Recurso para que seja cancelada ou, subsidiariamente, reduzida a multa que lhe foi imposta, nos termos do art. 158 do RPAF e com amparo no art. 112, II do CTN, haja vista não ter havido prejuízo ao fisco, nem dolo, fraude ou simulação.

Assim sendo, uma vez relatado o teor básico da peça recursal, o presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Isto feito, passo apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

## VOTO

Com base na análise dos autos, verifico tratar-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 5ª JJF, no sentido de combater a infração constante no Auto de Infração, em epígrafe, que trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por antecipação tributária no exercício fiscal do ano de 2014, ou seja, em janeiro de 2014 se verificou o lançamento excessivo de créditos fiscais no montante histórico de R\$101.357,52, conforme se constata à fl. 74 dos autos.

Como o fulcro da questão guerreada está na aplicação de multa, antes de mais nada, vale ressaltar que as multas tributárias estão previstas na legislação de todos os entes tributários não só como consequência pelo não pagamento dos tributos, mas também pela inobservância de deveres instrumentais, também chamados de obrigações acessórias, conforme previsto no artigo 113 do Código Tributário Nacional.

A respeito dessas multas de caráter acessório, impostas de ofício, existem inúmeras delas que, na prática, podem, por exemplo, se revestir de uma grande dose de subjetividade da fiscalização, o que ocasiona evidente insegurança jurídica na já conturbada relação entre fisco e contribuinte, bem como, o seu valor pode ser, ainda, superior ao do próprio tributo devido.

Em assim sendo e como é do conhecimento de todos, existia na legislação tributária baiana um dispositivo que permitia ao julgador reduzir ou relevar as penalidades cominadas de ofício, visando estabelecer uma relação entre fisco e contribuinte mais equânime, praticando, desta forma, o que se costuma chamar de “justiça fiscal”.

Esse dispositivo, constante na Lei nº 3.956 de 11/12/1981 do Código Tributário do Estado da Bahia, foi reproduzido no art. 158 do RPAF/BA que assim determinava:

*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*

A despeito deste dispositivo regulamentar fazer uso do termo “poderão”, o mesmo, na realidade, era um verdadeiro “poder-dever”, e não uma mera faculdade, a ser adotado pela autoridade ou órgão julgador, quando observados os critérios nele descritos, a saber: não ter havido falta de pagamento do imposto nem conduta movida por dolo, fraude ou simulação. Em suma, uma vez cumpridos os requisitos fixados na legislação, o contribuinte passaria a ter o direito à redução ou que se relevasse a pena imposta.

No caso concreto, ora apreciado, fiz questão de transcrever todo o voto do e. Relator de primo grau, no qual restou evidente que não existiu falta de pagamento do imposto, ou seja, o contribuinte possuía créditos fiscais em montante superior ao exigido, mesmos retirando de sua escrituração fiscal o crédito indevido nele apontado no mês de janeiro de 2014. Nem, tampouco, em qualquer momento restou comprovado fraude, dolo ou má fé por parte do contribuinte no seu procedimento. Inclusive, o contribuinte solicita que a fiscalização autorize a retificação de sua escrituração fiscal. Ademais tais vícios devem estar devidamente comprovados pelo fisco quando do lançamento de ofício, sendo incabível a sua menção injustificada.

Embora a negativa da JJF de dispensar ou reduzir a multa acessória aplicada tenha tido por base que não “*seria crível admitir que uma empresa do porte da autuada tenha deixado passar erro tão elementar, visto que esta muito claro na lei tributária regente do ICMS que operações desta natureza não geram créditos fiscais em benefício do adquirente*”.

Em se tratando de crédito de imposto pago por substituição/antecipação tributária cuja fase de

tributação encontrava encerrada, entendo que tal argumento do nobre Relator da 5ª JJF não foi o caminho mais justo para afastar a razoabilidade da comutação da pena. Erros existem e devem ser corrigidos se provados. No específico caso, diante das provas nos autos apresentadas, o melhor caminho a ser seguido, no mínimo, seria o da dúvida.

No entanto, infelizmente, o Estado da Bahia revogou, através de projeto aprovado pela Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, o parágrafo 7º, do art. 42 da Lei nº 7014/96. Tal dispositivo garantia uma relação mais sadia, cordial e justa entre o Estado e seus contribuintes. A revogação deste dispositivo excluiu a justa competência que era facultada ao nobre Conselho de Fazenda Estadual de cancelar ou reduzir multas por descumprimento de obrigações acessórias em casos em que não houvesse prática de dolo, fraude ou simulação e que não implicassem em falta de recolhimento do tributo.

Por consequência, o art. 158 do RPAF/RPAF/96 foi suprimido com base no Decreto nº 19.384/19 de 21/12/2019 com efeitos a partir de 01/01/2020, deixando assim seus contribuintes acorrentados a situações muitas vezes injustas, não podendo assim cometer involuntariamente, como é factível a todo e qualquer ente, qualquer deslize, salientando aqui uma “infeliz” assertiva do ilustre Relator da 5ª JJF no seu voto, que me permito transcrever a seguir: “(...) o qual exige do sujeito passivo as cautelas necessárias para não cometer deslizes desta natureza, ao sabor de detecções posteriores do sujeito ativo(...)”

Como Conselheiro deste Foro Administrativo não tenho mais a devida competência, por falta de amparo legal, para dispensar ou cancelar a multa aplicada e mantida pela 5ª JJF neste processo administrativo fiscal, diante dos fatos ocorridos nestes autos. Isto, reitero, trouxe um grande prejuízo ao contribuinte e ao exercício da melhor justiça fiscal que este Colendo Colegiado busca exercer enquanto órgão julgador de 2ª Instância administrativa, à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

A empresa recorrente ainda invocou as determinações do art. 112, II do CTN que autoriza a adoção de interpretação mais benigna ao acusado em face da natureza das circunstâncias materiais dos fatos para que a multa aplicada seja reduzida e/ou cancelada.

Eis o que diz o referido artigo e inciso, a seguir transcrito:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – .....*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

No caso presente, não se pode invocar o inciso II do artigo susomencionado, pois ele se refere ao fato apurado e não à penalidade aplicada pela 5ª JJF, inclusive aceita pela empresa. Não se pode aqui esquecer de que a própria JJF, por não ter qualquer dúvida da não existência de cobrança do imposto exigido pelo lançamento de ofício, transformou a exigência do imposto em multa pecuniária, como impõe a legislação tributária deste Estado, diante da natureza ou das circunstâncias materiais do fato, ou extensão dos seus efeitos.

Todavia, recomenda-se, mesmo que não tendo havido falta de pagamento de tributo, que se proceda a devida correção da escrituração fiscal da empresa em relação aos lançamentos a serem utilizados em futuras apurações e liquidações do imposto, com a exclusão dos créditos indevidos apropriados inadvertidamente pela empresa. Desse modo, se evita, como bem pontuou a 5ª JJF, eventuais riscos de “*prováveis valores a recolher identificados ulteriormente, quando não mais haja créditos fiscais suficientes para compensarem os débitos gerados*”, ou seja, se garante a retomada da verdade material, visando garantir a correta escrituração dos lançamentos.

Em assim sendo, o pedido da empresa recorrente não tem razão para ser admitido à luz dos documentos e da legislação em vigor. Por conseguinte, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe.

## VOTO EM SEPARADO

Peço vênia para discordar dos argumentos externados pelo nobre Relator, embora concorde com o resultado do julgamento pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Induidoso de que a constatação de utilização indevida de créditos fiscais importa em descumprimento de obrigação acessória, convertendo-se em obrigação principal apenas a exigência da penalidade pecuniária nos termos do Art. 113 do CTN, *in 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.”*

No tocante ao pedido de redução da multa aplicada, com base no §7º, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 158 do RPAF/99, não acolho tal pedido, tendo em vista que o registro de crédito fiscal indevido na escrituração fiscal, caso não tivesse sido objeto de ação fiscal, se perpetuaria no tempo, podendo, em momento futuro, resultar em pagamento a menor do imposto do próprio Autuado ou de outra empresa para o qual este pudesse efetuar transferência de créditos fiscais nos termos da legislação.

Informo, inclusive, que tanto a previsão legal quanto a regulamentar que permitiam a análise por este colegiado foram revogadas em dezembro de 2019, conforme demonstrado abaixo:

- o §7º do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, DOE de 13/12/2019, efeitos a partir de 13/12/2019.
- o Art. 158 do RPAF/99 foi revogado pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/2019, DOE de 21/12/2019, efeitos a partir de 01/01/2020.

Ainda não há uma jurisprudência formada sobre a aplicação de tais dispositivos em relação a fatos geradores ocorridos em períodos anteriores, mas, independentemente disso, saliento que tais dispositivos apenas autorizavam o cancelamento ou a redução das multas.

Caso fosse uma obrigação, como expressou o nobre Relator, e não uma autorização, qual seria a obrigação: o cancelamento ou a redução? Se fosse a redução, em que percentual seria obrigado: 1%, 20%, 50%, 80%, 99%?

Logo se depreende que não há como o termo “poderão” ser interpretado como uma obrigação. Se assim quisesse o legislador, teria utilizado o termo “deverão” na elaboração da norma.

Quanto à observação do Art. 112 do CTN, concordo ser inaplicável à espécie, como externado pelo nobre Relator.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão ora recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, com a aplicação da multa prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

## VOTO DISCORDANTE

Senhor Presidente, Ilustres Pares, a questão suscitada da Tribuna pela Ilustre causídica da Recorrente, assume grande relevância e nos convida a intensas reflexões.

Não está em questão o cometimento da infração à legislação tributária, tampouco a higidez da autuação.

Questiona-se, todavia:

- (a) se a infração cometida referir-se-ia ao descumprimento de obrigação tributária acessória, ou

se se estaria diante do descumprimento de uma obrigação tributária principal; e

(b) se, a despeito da revogação da competência deste CONSEF para reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigações acessórias – com a edição da Lei nº 14.183, de 12/12/2019, que suprimiu o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014, de 04/12/1996; e a edição do Decreto nº 19.384, de 20/12/2019, que suprimiu o art. 158 do RPAF/99 – não remanesceria de algum modo ao Contribuinte que houvera sido autuado e se insurgira contra o crédito tributário, ou seja, ao Contribuinte no curso do Processo Administrativo Fiscal, o direito à apreciação do seu pedido de redução ou cancelamento da multa.

Destaco que o Ilustre representante da PGE/PROFIS presente à sessão de julgamento não descurou de se manifestar, aduzindo em síntese que a alteração promovida na legislação teria caráter processual, aplicando-se o princípio *tempus regit actum*, ou seja, a competência deste CONSEF para apreciar o pedido de supressão ou cancelamento da multa estaria imediatamente suprimida.

Pelo mesmo caminho trilhou o Sr. Relator e todos os meus pares, sendo eu o penúltimo a falar, antes do Sr. Presidente, e cabendo-me, pois, a missão difícilíssima de discordar de todos os Doutos que me antecederam. Pelo grau de dificuldade da tarefa é que, tal como Hércules em relação a Erísteu, confio na paciência pela extensão das minhas observações – sob o compromisso de não desperdiçar tanto tempo quanto o herói grego para concluir minha missão.

MANTER NA ESCRITA UM CRÉDITO FISCAL, SEM APROVEITÁ-LO, É INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Assim como o Relator, e a despeito de louváveis entendimentos contrários no seio desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (cito como referência o Acórdão CJF nº 0348-12/19, Internet em 27/11/2019), posiciono-me por entender que a infração em questão **não se referiu ao descumprimento de obrigação tributária principal** (deixar de recolher, ou recolher a menor, o montante devido de ICMS).

A infração que se examina relaciona-se, ao revés, com o **descumprimento de obrigação tributária acessória** (deixar de proceder ao estorno do crédito fiscal indevidamente apropriado – já que referente a operações com fase de tributação encerrada, e recolhimento de ICMS-Antecipação), uma vez que não implicou recolhimento a menor, ou omissão de recolhimento.

Observem, nobres colegas, que o sujeito passivo foi autuado a princípio por “utilizar-se indevidamente” de crédito fiscal, com o lançamento de tributo omitido e de multa de 60% sobre o montante de créditos fiscais não estornados em sua escrita. A 5ª JFJ retificou o lançamento, por observar que não houve aproveitamento de crédito fiscal, não sendo cabível cobrar tributo que não se suprimiu.

Cabe refletir: dentro das condutas narradas, teria havido “utilização” deste crédito? Aliás, quando é que se “utiliza” (ou se aproveita) um crédito fiscal?

Penso que o crédito fiscal é “utilizado” quando passa a compor o cálculo que o contribuinte efetua para atingir o montante do imposto a recolher. Ou se para outra finalidade econômica que, de um modo ou de outro, implica tratamento diferenciado ao contribuinte, mormente o pagamento de tributo em vantagem.

Ou seja, se o contribuinte apura e registra crédito fiscal, mas não o utiliza para o cálculo do imposto a recolher, ou não o utiliza para qualquer outra finalidade que não a manutenção de seu registro, ele não “utiliza” o crédito – apenas o registra, e o mantém “vivo” na memória escrita de seus fatos econômico-tributários.

Pois bem, o caso em tela registra, e diga-se, desde a autuação, justamente esse “registro”, esse “apontamento” em escrita fiscal de um crédito indevido (crédito de operações tributadas sob o regime de antecipação parcial, isto é, com a fase de tributação já encerrada). Entretanto, e não há discussão a respeito, esse crédito fiscal indevido, e irregularmente escriturado, **não foi utilizado para aferir imposto a recolher**.

Daí vem a questão: descumprir o comando de não registrar crédito fiscal de operações antecedentes, quando a fase de tributação teria sido encerrada, seria descumprir uma obrigação tributária principal, ou descumprir uma obrigação tributária acessória?

Há quem sustente (*vide* voto vencedor proferido no Acórdão nº 0132/11-18, da lavra do Ilustre Conselheiro Ildemar José Landin) que não é suficiente, para se estar diante de uma obrigação tributária principal, que se esteja diante de tributo a recolher. A premissa está correta.

Supondo, por exemplo, que se escriture e aproveite crédito fiscal indevido, reduzindo a zero (ou mesmo produzindo acúmulo de crédito para período subsequente), mas o Sujeito Passivo efetivamente recolhe o imposto como se o crédito não houvesse sido aproveitado, e sustenta a restituição desse indébito, sim, estar-se-ia diante de um aproveitamento indevido de crédito, e também do descumprimento de uma obrigação tributária principal. Ou se o crédito indevido fosse utilizado para qualquer outro fim que implicasse deixar de pagar, ou pagar tributo a menos (mas não diretamente para o cálculo do tributo a recolher no período de apuração), sim, ter-se-ia infração a obrigação tributária principal.

O que não me parece correto, com a devida vênia, é que pela análise conjunta dos dispositivos do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aquela infração indicada no inciso VII, alínea “a”, registre uma infração por descumprimento de obrigação principal. Só há descumprimento de obrigação principal quando a infração diz diretamente com deixar de recolher, ou recolher a menor o tributo. Registrar crédito fiscal, sem utilizar (sem fazê-lo integrar o cômputo do tributo a recolher, ainda que de outro período) não pode ser havido como descumprimento de obrigação principal.

Se assim fosse, deixar de escriturar uma nota fiscal de uma operação isenta ou não tributada também seria descumprimento de obrigação principal – afinal, a nota fiscal é o meio ordinário para a aferição da ocorrência (ou não) do dever de pagar imposto.

O CTN, em seu art. 113, § 1º, ao definir “obrigação principal” não deixa margem a dúvidas: a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, E tem por **objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária**, E se extingue juntamente com o crédito dela decorrente. Se o objeto da obrigação não for “pagar tributo” ou “pagar penalidade”, a obrigação não é principal.

Todavia, o melhor argumento, no meu sentir, foi aquele esboçado pelo Conselheiro Luiz Alberto Amaral Oliveira em voto separado proferido quando da prolação do Acórdão nº 0040-12/15, oportunidade em que discorreu didaticamente sobre o espírito das disposições do art. 42 da Lei nº 7.014/96 a partir de sua estrutura, concluindo por apontar aquele inciso VII como enunciador de norma de descumprimento de obrigação acessória:

#### VOTO EM SEPARADO

*Com a vênia do nobre relator, quero manifestar a minha divergência relativamente à natureza da penalidade prevista no art. 42, inciso VII da Lei nº 7.014/96 para as condutas tipificadas em suas alíneas, mais especificamente no que concerne à afirmação de que a norma sancionadora ali disposta estaria a se referir a descumprimento de obrigação principal.*

*A análise dos incisos do art. 42 é reveladora de que o legislador segregou as condutas decorrentes do descumprimento de obrigação principal em seus cinco primeiros incisos, nos quais a multa estabelecida foi referenciada ao valor do imposto suprimido, conforme se pode depreender da leitura de seus enunciados, abaixo transcritos:*

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

- I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares ...*
  - II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente: ...*
  - III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, ...*
  - IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:*
  - V - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto:*
- (grifos acrescidos)”*

*Como se pode notar, as expressões sublinhadas evidenciam que as multas estabelecidas foram fixadas em percentual crescente do valor do imposto suprimido.*



*Já no que se refere aos tipos infracionais previstos nos incisos seguintes (VI e VII), o texto legal foi referenciado não ao imposto, mas ao crédito indevidamente apropriado, conforme texto abaixo:*

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

*...*

*VI - 40% (quarenta por cento) do valor do crédito fiscal ... (texto já revogado);*

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

*... (grifos acrescidos)”*

*Essa técnica legislativa é reveladora de que as condutas tipificadas nos incisos acima transcritos não exigem, para a sua caracterização, a supressão de tributos, pois se assim não o fosse, o texto continuaria a se referir ao imposto suprimido, acompanhando a redação dos dispositivos antecedentes.*

*Aliás, o próprio texto do inciso VII (no qual foi enquadrada a conduta pelo autuante) é explícito nesse sentido, pois enuncia uma regra cuja característica é “que não importe em descumprimento de obrigação principal”, nos termos do seu enunciado, na parte final.*

*De fato, interpretar diferentemente representaria uma ruptura com o texto do dispositivo legal em comento. Ademais, condicionar a aplicação do inciso VII à ocorrência de supressão do imposto significa retirar-lhe toda a utilidade, uma vez que a concomitância do creditamento indevido e da falta de recolhimento do tributo remeteria, o aplicador do direito, ao necessário enquadramento da conduta no tipo previsto no inciso II, cujo teor se encontra transcrito abaixo:*

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

*...*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*...*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal (grifos acrescidos);*

*...”*

*Embora a conduta autuada se subsuma a mais de um tipo legal, o seu enquadramento teria que obedecer ao disposto no § 5º do art. 42 da lei tributária em comento, dispositivo este que consagra o princípio da consunção, conforme texto a seguir.*

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

*...*

*§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal (grifos acrescidos), sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

*...”*

*Assim, resultaria em um ato sem proveito erigir a regra contida no inciso VII do art. 42 se a sua aplicabilidade estivesse condicionada à ocorrência de supressão de tributo.*

*É vedado ao intérprete atribuir um significado à norma que lhe retire toda e qualquer utilidade, pois tal efeito não se coaduna com a moderna hermenêutica. Necessário se faz, portanto, que seja dado um alcance semântico ao texto harmônico com as demais regras do sistema e que lhe faça vicejar no ordenamento jurídico.*

*Pode-se, evidentemente, discutir a proporcionalidade da multa proposta, à luz da conduta descrita na peça inaugural do lançamento fiscal, é vedado, contudo, ao aplicador do direito fazer-se indiferente ao texto legislado, sob pena de grave violação ao princípio da separação de poderes, o qual reserva ao julgador a função precípua de aplicar o direito posto.*

*Frise-se, ademais, que o tipo infracional previsto no inciso VII do art. 42 descreve uma conduta que não merece ficar impune, pois guarda um enorme potencial lesivo ao ente estatal, na medida em que a escrituração irregular do crédito fiscal pode se sacramentar, de forma definitiva, se, no período de cinco anos após a sua ocorrência, o estabelecimento empresarial não for visitado pelo preposto fiscal. Nessa hipótese, não seria mais possível examinar os documentos que deram origem ao lançamento irregular, nem mesmo exigir-lhe o estorno do crédito.*

*Por isso, faz-se necessário prever sanção para a conduta ali descrita, como uma forma de inibir tal prática. Nesse sentido, com a devida vênia do ilustre relator, entendo que a simples escrituração do crédito fiscal*

*indevido, ainda que tal conduta não tenha repercutido financeiramente, caracteriza o tipo descrito no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Quanto ao correto enquadramento da infração, acompanho o entendimento esboçado pelo relator, ao afirmar que não houve creditamento indevido, mas falta de estorno, pois a escrituração originária do crédito não agrediu as normas regulamentares, o que somente veio a ocorrer a partir do momento em que houve a transferência dos créditos para o livro especial de créditos fiscais acumulados sem os correspondentes débitos no livro Registro de Apuração de ICMS Normal.*

*Tal conduta se coaduna com o tipo descrito na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cujo texto vai abaixo transcrito;*

*“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;*

*b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação (grifo acrescido);*

*... ”*

*Em que pese a infração esteja caracterizada, a multa proposta equivalente a 60% do valor do crédito fiscal revela-se desproporcional à conduta descrita, pois os elementos de prova existentes nos autos evidenciam que não houve dolo por parte da autuada, a qual não obteve proveito efetivo da conduta infratora.*

*Nesse sentido, no uso da faculdade prevista no art. 158 do RPAF e acompanho o voto do relator, reduzindo a multa proposta para 10% do valor do crédito fiscal indevido, em atendimento ao pleito da autuada. É como voto.*

Como disse o Conselheiro Amaral, a técnica legislativa é reveladora de que a infração não versa sobre a supressão de tributo. A sua disposição topográfica (o inciso VII, alínea “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96) revela tratar-se de multa por descumprimento de obrigação acessória (e não a multa por descumprimento de obrigação principal, que são as condutas dos incisos I a V do mesmo verbete legal).

Trata-se de descumprimento de obrigação de fazer (manter registro de crédito fiscal, sem sua utilização para o cômputo do imposto a recolher, mesmo em face de saídas isentas ou não tributadas).

Do contrário, a existência de dois dispositivos (o inciso II, alínea “f” *versus* o inciso VII) seria inútil – e o legislador não se vale de palavras inúteis.

Sob esse ponto, diga-se uma vez mais, o Sr. Relator e eu estamos afinados, e nós com o entendimento da 5ªJF, prolatora da decisão recorrida.

Distanciamo-nos eu e o Sr. Relator, entretanto, no ponto que segue (sobre a competência deste CONSEF para ainda apreciar a dispensa ou redução de multas por descumprimento de obrigação acessória para fatos anteriores à edição da lei revogadora) e, por conseguinte, sobre o item subsequente (de dosimetria da penalidade).

O CARÁTER MATERIAL DO DIREITO À DOSIMETRIA DA PENALIDADE PECUNIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NA FASE ADMINISTRATIVA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. A DESPEITO DAS ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO PROMOVIDAS PELO DEC. Nº 19.384, DE 20/12/2019 E PELA LEI Nº 14.183, DE 12/12/2020, TRATA-SE DE DIREITO QUE INTEGRA O ESTATUTO JURÍDICO DO CONTRIBUINTE EM LIDE, INAUGURADO POR OCASIÃO DA APRESENTAÇÃO DE DEFESA ADMINISTRATIVA, DEVENDO O CONSEF DISPOR SOBRE A MATÉRIA SOB PENA DE OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL SUBSTANCIAL. EXTRATIVIDADE DA LEI PROCESSUAL-INFRAÇÃO MAIS BENIGNA

*Muito embora viabilizem uma adequação da sanção ao dano por ela provocado, o que seria de todo relevante caso exercessem as multas tributárias função indenizatória, as sanções pecuniárias proporcionais, no Brasil, via de regra, lamentam-se, desprezam a culpabilidade do agente e a capacidade econômica do infrator, comprometendo a eficácia de sua primordial função, a repressiva. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra da. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 168)*

Sustento, Senhor Presidente, na contramão do que foi defendido pelo Ilustre Procurador do Estado, que o direito à dosimetria da penalidade pecuniária é um direito material.

Sustento, Senhor Presidente, que esse direito material à dosimetria da penalidade, embora na Bahia desditosamente adstrito às penalidades por descumprimento das obrigações tributárias acessórias, esteve tradicionalmente garantido ao contribuinte, no âmbito do Processo Administrativo Tributário Baiano, ou seja, para exercício no curso da fase administrativa do contencioso tributário.

Sustento, enfim, Senhor Presidente, que essa tradição do Direito Tributário na Bahia foi abruptamente rompida ao final do ano de 2019, e que negar-se ao negar ao Contribuinte já em lide o direito a essa dosimetria em fase administrativa é ofensivo ao devido processo legal substancial.

#### A TRADIÇÃO NA BAHIA

As origens da competência do CONSEF para redução de penalidades pecuniárias segundo critérios não objetivamente predicados na legislação tributária podem ser relacionados com a instituição do Conselho de Fazenda neste Estado. A Lei nº 344, de 24/11/1950 (que nominalmente reorganizava o Conselho) dispunha, em seu art. 17 que as decisões por equidade são “privativas do Secretário da Fazenda”, cabendo ao Conselho, quando entender por sua adoção, encaminhar ao Secretário de Fazenda “com o seu parecer”.

Certo é que a Lei nº 3.956, de 11/12/1981 (o ainda parcialmente vigente “Código Tributário do Estado da Bahia”), editado, portanto, já sob a vigência do Código Tributário Nacional, previa em sua redação originária, art. 45, § 4º (vigente até a edição da Lei nº 4.825, de 27/01/1989), que: *“As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelos órgãos julgadores administrativos, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

Disposição idêntica foi inserida no art. 60, § 4º da Lei nº 4.825, de 27/01/1989 (que instituiu o ICMS nos contornos do que predicava a Constituição Estadual de 1989 e a Constituição Federal de 1988): *“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”*.

Advinda a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), novo diploma regulador estadual do ICMS (a Lei nº 7.014, de 04/12/1996) também foi editado com verbete a tratar da competência do CONSEF para a matéria. Cuida-se do já mencionado § 7º do art. 42: *“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”*.

Este dispositivo foi revogado, recorde-se, pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, com efeitos desde a data de sua publicação (DOE de 13/12/2019).

Observa-se que todos esses dispositivos versavam, em leis **enunciadoras de normas de direito material tributário** (COTEB, Lei nº 4.825/89, Lei nº 7.014/96), sobre a “faculdade” de o contribuinte ver essa categoria de multas (por descumprimento de obrigação tributária acessória) reexaminada e eventualmente reduzida ou suprimida. Ora, na ausência de outras disposições, eram estas as que garantia uma autêntica apreciação da adequação do montante da multa à conduta infracional praticada – a dosimetria da multa, portanto.

As fontes aqui não só dialogam: elas estão em perfeita sincronia, coreografados como um casal em um baile.

Percebe-se que ao lado da edição de norma de direito material, a legislação tributária previu a norma de competência (ao “órgão julgador administrativo”) para apreciá-lo. Com a supressão dessa competência, ausente sua atribuição a qualquer outro órgão, o Estado da Bahia parece ter renunciado ao exercício, por parte dos órgãos do Poder Executivo, da competência para revisar seus próprios atos, no que concerne à aplicação razoável, proporcional e justa da penalidade por descumprimento de obrigações tributárias.

*DIREITOS MATERIAIS TRIBUTÁRIOS E DIREITOS PROCESSUAIS TRIBUTÁRIOS*

Despiciendo recordar que “multa”, espécie de “penalidade pecuniária”, é na dicção do CTN o objeto de uma obrigação principal. Portanto, delimitar (ou mesmo suprimir) o montante da multa é atividade cognitiva de caráter material, e não processual.

Também é desnecessário recordar que ao agente da fiscalização compete, quando da enunciação da norma individual e concreta do lançamento tributário, dentre outras asserções, “propor”, “sendo o caso”, a aplicação da “penalidade cabível” (art. 142). É dizer, na linguagem do CTN, o preposto da autoridade tributária não aplica multa, apenas a propõe.

Ora, quem propõe não fixa, não determina; apenas sugere.

Se o agente da autoridade tributária propõe uma multa que jamais poderá ser revisada em seu *quantum* no âmbito administrativo, que poderá apenas ser afastada com a declaração de nulidade ou insubsistência do lançamento tributário da multa, quem poderá fazê-lo? Pela leitura das leis que instituem e organizam o ICMS na Bahia, bem como das leis que organizam o Processo Administrativo Fiscal neste Estado (após as modificações empreendidas em dez/2019), nenhuma autoridade administrativa pode “confirmar” o montante da multa “proposta”!

Em outras palavras, a Assembleia Legislativa (Lei nº 14.183, de 12/12/2019) e o Governador do Estado (Decreto nº 19.384, de 20/12/2019) decidiram que somente ao Poder Judiciário cabe tal consolidação. A atividade de aplicação do montante da penalidade pela fiscalização fica insindicável em fase administrativa (salvo para o exame da ocorrência da infração, da sua exata qualificação, ou do respeito às normas para edição do ato de lançamento).

O contribuinte de ICMS baiano deixou de titular uma instância administrativa para aquilatação da penalidade, em cotejo com suas condições administrativas, uma verdadeira redução na expressão dos princípios constitucionais tributários da proporcionalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, e do devido processo legal administrativo *com todos os meios e recursos a ele inerentes*!

Nessa senda, não podemos concordar com quem afirme que se deva aplicar, aqui, o princípio *tempus regit actum*, pois o direito à apreciação da penalidade proposta e a sua dosimetria não é um direito meramente processual. Não se trata de um direito adstrito ao rito.

Figure-se uma seguinte hipótese. Suponhamos que o ente titular da competência para instituir e regular um tributo qualquer decidisse, em um certo momento, acabar com o órgão administrativo de revisão dos lançamentos tributários. Nem se cogite em discutir o quão contrária ao princípio da vedação do retrocesso social, ou ao devido processo legal administrativo (art. 5º, inciso LV da Constituição Federal) seria tal decisão.

Pergunta-se: o que fazer com os processos administrativos pendentes de julgamento? Remetê-los ao judiciário? Extingui-los, por ausência de estrutura organizacional para apreciá-los? Ora, ter-se-ia nessa hipótese esdrúxula suprimido um direito processual do contribuinte, ou se estaria diante de uma autêntica supressão de um direito material (ao exame administrativo de “reclamações e recursos”, para usar a linguagem do art. 151, inciso III do CTN)?

Com a devida vênia, a hipótese seria de supressão de um direito material, de caráter constitucional até, ainda que se expressasse na agitação da esfera processual administrativa. Um verdadeiro aspecto substantivo do devido processo legal (*substantive due process of law*), ou devido processo legal substantivo.

Direitos processuais, atinentes ao rito, são aqueles que guardam conexão com o postulado da unidade do processo. Se todo o rito se altera para modificar, por exemplo, o prazo para a interposição do Recurso Voluntário, não há que se garantir um prazo mais extenso, na hipótese, ao litigante que, antes de iniciada a fluência de tal prazo, se viu na contingência de ver esse prazo reduzido nas leis do processo.

Todavia, deflagrado o prazo processual, o advento de lei que lhe reduz o prazo não pode alcançar

àquele que está na pendência. É dizer, nem mesmo no curso de um processo, o princípio *tempus regit acum* é aplicado inexoravelmente.

No Direito Tributário diuturnamente se verifica a extratividade de leis revogadas. É que, no dizer do art. 105 do CTN, a legislação tributária aplica-se a fatos geradores futuros e pendentes. A *contratio sensu*, a lei revogada é aplicada (por exemplo, quando do lançamento, ou quando da decisão que de qualquer modo trate do crédito tributário decorrente de fato gerador ocorrido antes da vigência lei revogadora) ao fato gerador pretérito à lei revogadora – dicção do art. 144, *caput*, do CTN.

Dito de outro modo: ocorrido o fato gerador (surgindo, portanto, a obrigação tributária), surge ali todo o plexo de normas e relações jurídicas atinentes ao tributo, e que não serão modificadas, caso os seus veículos introdutórios (leis e demais diplomas normativos integrantes do conceito de legislação tributária) venham a ser modificado. Ato jurídico perfeito (fato gerador) faz surgir direito adquirido, em observância ao princípio da segurança jurídica. É o “estatuto do contribuinte” (para usar expressão usual na doutrina, por exemplo em Edvaldo Brito, Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo: estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 642) **em concreto**, após o implemento do fato gerador.

O CTN é sábio em exemplificar: não integra aquele plexo de normas, por exemplo, normas “processuais” do lançamento que tragam a) novos critérios de apuração ou processos de fiscalização; b) a ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas; c) a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito (excluída dessa hipótese a atribuição de responsabilidade a terceiros). É a dicção do § 1º do art. 144.

Portanto, não se pode confundir como expressão de direito processual (tributário) esse direito à dosimetria da penalidade. Repita-se, não se trata de um direito objetivo à redução ou cancelamento, mas de um direito de ver essa apreciação em âmbito administrativo. Esse direito, com as devidas vênias, é material. Ou ao menos não pode ser considerada meramente processual. É um direito à aquilatação do crédito tributário em fase administrativo (lembrando: até então, só o que houve com o lançamento foi uma *proposta* de multa), e não um direito a que se veja observado um certo rito, ou que um tal ou qual ato processual se veja praticado de tal ou qual modo.

*ESTATUTO DO CONTRIBUINTE EM LIDE. PRESERVAÇÃO DAS NORMAS DE “SUBSTANTIVE DUE PROCESS”. EXTRATIVIDADE DA NORMA MATERIAL TRIBUTÁRIA (LEI PROCESSUAL-INFRAACIONAL) MAIS BENÉFICA*

A doutrina tem reclamado por uma maior penetração dos princípios do Direito Penal em matéria de Direito Tributário Sancionador (SILVA, Paulo Roberto Coimbra da. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 277):

*Existe, sim, um conjunto de princípios gerais de repressão cuja observância é imperativa sempre quando se manifeste qualquer potestade punitiva de Estado, seja judicial ou administrativa, que contingencialmente no mais das vezes encontra-se científica e tecnicamente mais bem desenvolvida no Direito Penal, devido à maior maturidade teórica deste ramo da Ciência Jurídica no tratamento da ilicitude. E assim ocorrerá até que às demais manifestações punitivas do Estado sejam forjados princípios, regras gerais e instrumentos mais adequados a controlar seu potestado repressivo. Enquanto isso, servirá o Direito penal como fonte de referências mais segura.*

De igual modo, é mandatário que se apliquem ao Direito Processual Tributário as consequências do devido processual legal, em seu aspecto substancial.

Os tribunais superiores afirmam que o Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “*substantive due process of law*” (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais (ver, nesse sentido, STJ, AgReg AI nº 431.059, Rel. Min. Luiz Fux. j. 13/08/2002).

De modo análogo, mostra-se verdadeiramente abusivo quando, em meio a uma lide administrativa tributária, quando o cálculo por sua instauração, a decisão por aderir ou não a benefícios no seu curso com a desistência (ou manutenção) do processo, o sujeito passivo em lide é surpreendido com uma norma que suprime instituto de direito processual-infracional (em verdade, de direito material pois atinente, em última análise, à gradação de obrigação principal, a multa).

Postulamos que, assim como deve-se preservar a norma do fato gerador à data da sua ocorrência, as normas de direito substantivo processual, de direito processual-infracional, as normas enfim que garantem ao contribuinte uma posição mais benéfica, devem igualmente ser preservadas após a instauração da fase contenciosa do procedimento de lançamento (art. 121 do RPAF/99), ou melhor, com a instauração do processo administrativo fiscal (contencioso). Deve-se preservar, portanto, o **“estatuto do contribuinte” em lide**, ou seja, o conjunto de normas materiais (inclusive as de cunho infracional) aplicáveis ao Recorrente quando de instauração da instância.

A norma mais benéfica ao contribuinte não é, necessariamente, aquela que diretamente reduz o montante a pagar. O contribuinte que titula o direito de discutir perante órgão administrativo a justeza da penalidade que lhe foi aplicada, evidentemente, está em situação mais favorecida que aquele a quem só resta em sua defesa valer-se do Poder Judiciário. E, repita-se, o cálculo pela instauração e manutenção de um contencioso administrativo fiscal passa pela previsibilidade na apuração das pretensões.

Do mesmo modo, a interpretação mais favorável ao contribuinte, e aqui mais uma vez sinalizo alguma divergência com o Sr. Relator, não é tão somente do núcleo do conteúdo normativo da lei que altera a legislação sancionadora. Deve-se aplicar, sim, como bem postulou a Recorrente, o disposto no art. 112, só que o inciso IV do CTN:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*(...)*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

No caso, a interpretação mais favorável, ante o silêncio da Lei nº 14.183, de 12/12/2019 (que suprimiu um modo de graduar a penalidade, mas não dispôs sobre o que fazer com os processos administrativos fiscais já em curso e que discutiam justamente a redução ou cancelamento de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória), é de que aquela supressão de competência, conforme redigida, somente se aplicaria para processos administrativos iniciados dali por diante.

Examine-se o caso em análise. O fato que originou a autuação (a manutenção indevida de crédito fiscal que não se sustenta na legislação) ocorreu em jan/2014. Notificado em 23/01/2017 da lavratura do auto de infração para exigir R\$101.357,52 mais multa de 60%, o sujeito ofereceu defesa em 09/03/2017. Em 27/09/2018 obteve decisão favorável, excluindo o lançamento de tributo (que, efetivamente, não foi omitido, pois o sujeito passivo não utilizou o crédito fiscal para abater do ICMS apurado), mas mantendo a multa de 60%.

Note-se que em 25/10/2018 foi editada a Lei nº 14.016 (Concilia 2018), que abrangia fatos geradores até dez/2017 (lembre-se, o fato gerador da penalidade foi o descumprimento de obrigação acessória em jan/2014). Então, a Recorrente poderia, dentre outras condutas, optar em (a) aderir ao Concilia 2018 e buscar pagar 30% da multa aplicada, à vista, recolhendo até 21/12/2018; ou (b) manter em trâmite seu recurso, na esperança de ver aplicado o art. 158 do RPAF/99.

Ora, Senhores Julgadores, tendo optado por manter o contencioso administrativo, a Recorrente perdeu a oportunidade de aderir ao Programa. Surpreendida com a revogação do art. 158 do RPAF/99, o seu cálculo foi frustrado. A segurança jurídica e a isonomia tributária foram fragorosamente vilipendiadas. O “estatuto do contribuinte” em lide foi fragorosamente desrespeitado.

Generalizando, não se pode admitir que o direito processual-infracional (de caráter material) de

ver a sua penalidade dosada em fase administrativa pereça pela decisão do Estado em modificar as regras do jogo, no curso do processo administrativo fiscal. Ofende, repita-se, o devido processo legal, em seu aspecto substancial, a decisão que declina o exercício da competência para a dosimetria.

*INDEPENDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES. DOSIMETRIA DA PENALIDADE NÃO É “BENEFÍCIO FISCAL”, DADO O CARÁTER AUTORITATIVO DE SUAS DECISÕES NA SOLUÇÃO DE CONFLITOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS*

Início esse excerto final, Senhor Presidente, com o registro de mais um dissenso do bem raciocínio em relação àquele esboçado pelo Senhor Relator. Não me parece que a norma que atribuía competência ao CONSEF, recentemente revogada, para decidir pelo cancelamento ou redução de multas (por descumprimento de obrigação tributária acessória) erigisse um “poder-dever” do CONSEF **à redução**. Concordo, entretanto, que erigia sim um poder-dever **ao exame da penalidade**, ou seja, se a penalidade que fora aplicada (em regra, a partir de disposições objetivas da legislação tributária) teria seguido ditames outros do Direito Tributário.

A partir daí, far-se-ia (por um critério discricionário, a legislação não prevê expressamente esses critérios) a dosimetria da multa aplicada, seja a) mantendo; seja b) reduzindo; seja c) cancelando. A discricionariedade, obviamente, não poderia implicar voluntarismo, e o estudo da jurisprudência deste CONSEF indica uma riqueza de critérios, construídos sempre que havia consenso (recorde-se do voto de qualidade do Presidente do órgão julgador, representante fazendário), com observância estrita de critérios legais, constitucionais e jurídicos.

Uma redução ou cancelamento desarrazoado, desprovido de fundamentação jurídico-tributária, jamais passaria pelo crivo da representação fazendária, tampouco seria sequer cogitada por parte da representação das classes empresariais, no salutar equilíbrio de forças que a composição paritária promove.

Em sentido semelhante, pela plausibilidade de se criarem critérios para a revisão de penalidades aplicadas, e eventualmente seu cancelamento, o trabalho do Auditor Fiscal do Estado da Bahia, Ilustre Julgador deste CONSEF e Relator destes autos em primeiro grau, Dr. Vladmir Miranda Morgado (*Contribuinte e Fisco no Processo Administrativo*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 767-768):

*Por outro lado, pode acontecer que a própria lei, pelo fato de conter defeitos técnicos redacionais e por isso gerar ambiguidades, ofereça uma alternativa sancionatória menos gravosa do que aquela, escolhida pelo agente lançador.*

*Sem se adentrar no cerne da ambiguidade impedir que qualquer pena seja aplicada mas sendo possível retipificar a irregularidade em outro comando legal, tem o julgador administrativo a obrigação de reclassificá-la para considerar a penalidade mais branda, em nome do princípio da proporcionalidade.*

(...)

*Significa dizer que pela proporcionalidade não deve frutificar uma lei que estabeleça multas flagrantemente gravosas para o sujeito passivo, tal qual reconheceu a Corte Suprema brasileira, ao negar constitucionalidade a dispositivos de norma constitucional do Rio de Janeiro que fixara penalidades pesadíssimas para o contribuinte carioca.*

*Aliás, não se trata de reduzir ou cancelar pena, eis que o lançador apenas a propõe e só se diminui ou extingue algo que tenha se efetivado anteriormente. Na verdade, todo o lançamento, tributo e pena, encontra-se ainda em fase de maturação.*

*De todo modo, é também factível que a pena não seja aplicada administrativamente, considerando determinadas condições peculiares que arrodearam o lançamento, como a primariedade da infração ou poucas intelectivas do contribuinte.*

*Mas as hipóteses que justifiquem o afastamento da punição devem estar sempre previstas na lei.*

É certo que os Conselhos de Contribuintes no Brasil, a despeito de ausência de leis que positivem um formato unívoco, promovem no Brasil um equilíbrio de forças no exercício da participação dos interessados na produção das decisões que, em última análise, conformam o princípio da estrita legalidade tributária. É o que se extrai da lição de Marçal Justen Filho, citado por James Marins:

*“Em verdade pode-se dizer que não há como solucionar o problema sob um enfoque tradicional. Esta é a tônica da proposta de Marçal Justen Filho, que afasta a possibilidade de que se invoquem as lições de Motesquieu e proclama a necessidade de que a atividade julgadora da Administração seja guiada pelo princípio da ampla defesa, como garantia da existência de um Estado Democrático que assegure a participação dos interessados na produção da vontade Estatal. (MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 445)*

Convém recordar que ao retirar do Conselho de Fazenda Estadual a competência para a dosimetria da multa (e não toda e qualquer multa, o que seria desejável, mas somente da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, o que a legislação baiana ainda previa), o Estado da Bahia segue na contramão da História, atribuindo apenas ao Poder Judiciário a competência para fazê-lo, incrementando, portanto, o potencial conflituoso das lides tributárias.

Segue também em trilha diversa de órgãos semelhantes, a exemplo do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT (São Paulo) e o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF (Pará), sendo que este último instituiu recentemente um modelo na trilha de trabalho monográfico desenvolvido por Simone Cruz Nobre, Diretora de Tributação da Secretaria da Fazenda daquele Estado, e intitulado *Dosimetria da Multa Fiscal no ICMS* (Lumen Juris, 2019).

De resto, não se vê na dosimetria da penalidade qualquer indício de renúncia, ou de benefício ou incentivo fiscal. Ajustar a penalidade às condições pessoais do infrator ou às circunstâncias da infração é medida que se impõe para a justiça do instituto sancionador (e não para a cobrança de tributo).

Vale recordar que o dispositivo revogado impunha como requisito para sua aplicação a comprovação do recolhimento regular do imposto. O instituto, antes de implicar renúncia, muita vez pode ser a salvaguarda do Erário contra os efeitos da sucumbência judicial (com custas, honorários de sucumbência) e de toda a despesas na mobilização do aparato jurisdicional e de representação do Estado.

#### DOSIMETRIA DA MULTA

Fixada a premissa de que este CONSEF mantém, residualmente, a competência para examinar a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação tributária acessória em relação àquelas lides instauradas até a edição do Decreto nº 19.384, de 20/12/2019 – ou seja, defesas apresentadas até 20/12/2019 – cumpre-nos o exame do montante da penalidade aplicado, em cotejo com os critérios que este CONSEF tem adotado para questões semelhantes.

O órgão julgador de piso afirmou que *“Não seria crível admitir que uma empresa do porte da atuada 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 excepcionabilíssimas, às quais não se enquadra a atuada”*.

Não acompanho. Assim como o Sr. Relator, há nos autos circunstâncias que autorizam acolher a tese defensiva de que o Recorrente operou em erro: a infração operou-se em apenas um período de apuração, o que é perfeitamente verossímil com um erro não doloso. Não houve fraude ou simulação, tanto assim que a infração restou evidenciada na própria escrita da Recorrente (recorde-se da passagem contida no Auto de Infração *“A alegada irregularidade estaria evidenciada no Livro de Entrada de Mercadorias (LEM)”*). Estão presentes, assim, os requisitos para a apreciação sobre a redução, conforme indicados no (revogado) art. 158 do RPAF/99, cuja aplicação ora se impõe, na interpretação mais benéfica que se deve fazer (art. 112, inciso IV do CTN) da vigência da Lei nº 14.183, de 12/12/2019 e do Decreto nº 19.384, de 20/12/2019.

Louvo-me, mais uma vez, do voto que proferi em julgado semelhante (Acórdão CJF nº 0348-12/19). A infração aqui é idêntica: ausência de estorno do crédito fiscal irregularmente apropriado (porém não “utilizado”, ou seja, sem repercussão econômica). A multa deve ser de 60% do crédito não estornado, que deve ser reduzida a 50%, para que preserve o caráter dissuasório que a penalidade deve ostentar, considerando o porte econômico da Recorrente. Multa fixada, portanto, em R\$31.222,03.



## CONCLUSÃO

Ante o exposto, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para que a multa aplicada (objeto único do Auto de Infração ora em exame) seja reduzida à metade do seu valor original, restando fixada em R\$31.222,03, devendo a Inspetoria de origem renovar a ação fiscal para que adote os procedimentos tendentes à fiscalização da recomposição de sua escrita fiscal, autorizando a Recorrente a proceder ao estorno do crédito fiscal e verificando se o estorno foi empreendido regularmente.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206882.3005/16-0**, lavrado contra **TMC DISTRIBUIDOR E ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$62.444,06**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\* – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, \*Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2020.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO EM SEPARADO

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DISCORDANTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS