

A. I. N° - 206888.0038/17-9
AUTUADA - FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.
AUTUANTES - PAULINO ALVES DE ARAÚJO E JOSÉ OLIVEIRA DE ARAÚJO
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 09.09.2022

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 00141-05/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS, USADOS POR PRESTADORES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTRAMUNICIPAL. Associando-se a descrição fática contida no corpo do auto de infração com o relato desdobrado da infração – parte integrante indissociável do lançamento de ofício – não há dúvidas que a irregularidade despontou do fato de ter a autuada adquirido óleo diesel, posteriormente usado em veículos de terceiros, contratados para realização de atividades dentro da mina, com a finalidade de impulsionar máquinas, veículos e equipamentos. Perícia fiscal constata haver saldos credores durante todo o período objeto da autuação, inexistindo repercussão econômica na conduta perpetrada pelo contribuinte. Subsiste, entretanto, a imposição da multa, por força do tipificado no art. 42, VII, ‘a’ da Lei 7.014/96, corretamente apontada na autuação. Necessidade de refazimento da escrita. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Inicialmente, cumpre sublinhar que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos integrantes processuais.

O Auto de Infração sob debate, lavrado em 11/06/2017, contou com a seguinte infração:

Infração 01 – código 01.02.43:

Uso indevido de crédito fiscal de ICMS, oriundo de operação decorrente de prestação não tributada de serviço de transporte intramunicipal.

Os fatos geradores estão compreendidos entre junho de 2015 e março de 2017, sem intervalos temporais.

Valor histórico monta R\$ 1.045.168,84.

Enquadrou-se a conduta no art. 12 da Lei 8.534/02, c/c o art. 265, XCIV, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei atrás mencionada.

Dão suporte à cobrança um **breve relato desdobrado da infração** (fl. 06) e termo de início de fiscalização (fl. 07), além de mídia digital trazendo planilhas contendo dados das notas fiscais de entradas e de saídas das mercadorias (fl. 08).

Cabe destacar que o mencionado relato desdobrado da infração – **parte integrante do lançamento de ofício** - deixa claro que a irregularidade despontou do fato de ter a autuada adquirido óleo diesel, posteriormente usado em veículos de terceiros, contratados para realização de atividades dentro da mina, para impulsionar máquinas, veículos e equipamentos.

Ciente do lançamento em 07.7.2017, a impugnação (fls. 11/21, frente e verso) foi protocolada em 05.9.2017, conforme registro presente nos autos (fl. 09).

De começo, o sujeito passivo argui em preliminar a nulidade do lançamento, sob o argumento de

ter havido erro material cometido pela fiscalização, considerando que, em julho de 2017, contava a empresa na sua escrita com saldo credor de R\$ 19.772.382,57, conforme atesta o recibo de entrega da EFD, sendo a autuação em montante bem inferior, de modo que, em vez de cobrar o imposto mais juros e multa, apenas seria o contribuinte obrigado a recompor a sua conta gráfica, sem repercussão financeira, em obediência ao mecanismo constitucional da não cumulatividade.

No mérito, alega que realizou perícia técnica e documental para apurar a postulação fiscal.

Pontua que, de acordo com o art. 292, § 1º, I, e § 2º do RICMS-BA, há previsão para uso do crédito fiscal decorrente da aquisição de combustíveis para emprego em processo produtivo. Inclusive o fisco assim se manifestou através do Parecer 01693/2013, anexado ao PAF, no qual se reconhece o direito ao crédito referente a óleo combustível utilizado em máquinas e equipamentos, alocados em etapas operacionais do processo fabril.

Assegura que de junho de 2015 a março de 2017 efetuou o estorno dos créditos relativos ao consumo de diesel em equipamentos não destinados às atividades operacionais, perfazendo o montante de R\$ 251.116,12, conforme Anexo VII, não considerado na quantificação da dívida ora cobrada. Reproduz, neste particular, tabela demonstrativa destes estornos.

Em acréscimo, afirma que elaborou planilha comparativa dos dados contemplando as informações da fiscalização (Anexo II) e o relatório de movimentação de estoque (Anexo IV) para identificação dos centros de custos que absorveram o custo do óleo diesel e quais são operacionais e quais são não operacionais. Também reproduz tabela demonstrativa desta comparação, apontando-se que, nas etapas operacionais, a absorção foi de R\$ 650.921,88, ao passo que nas etapas não operacionais a absorção foi igual a R\$ 394.246,95.

Assim, assegura que a fiscalização não considerou nos seus levantamentos os estornos de créditos antes efetuados, na cifra de R\$ 251.116,12 e, após identificar a finalidade de cada máquina dentro do processo de produção, bem como validação de cada centro de custo que absorveu o óleo diesel, aponta que o creditamento a maior foi de apenas R\$ 143.130,83, conforme item 2.3.c de laudo anexado. Igualmente, reproduz demonstrativo sintético do explicitado.

Pede, por fim, tanto em sede preliminar como no mérito, a inexigibilidade da cobrança.

Além dos documentos já presentes no processo, junta procuração (fl. 27, anverso e verso), documentos de identidade (fls. 28/29), relatório de perícia técnica (fls. 30/38), ID de profissional contábil (fl. 39) e CD contendo arquivos eletrônicos (fl. 38).

Nas suas informações fiscais (fls. 45/223, em caracteres tamanho grande), a auditoria:

Afirma que a glosa se refere a créditos de óleo diesel consumido no transporte de trabalhadores ou de materiais e para funcionamento de máquinas não relacionadas com a atividade principal do contribuinte, que exerce atividade mineradora. Assim, referido combustível, quando aplicado para tais finalidades, constitui material de uso e consumo, de aproveitamento de crédito proibido.

Várias decisões administrativas e judiciais impedindo o uso dos créditos destes materiais são mencionadas e transcritas na citada peça processual.

Curiosamente, depois de elevar Minas Gerais como destaque da riqueza mineral do país, encarta endereço eletrônico no youtube em que, “para acalmar os ânimos” (sic; fl. 64), sugere o vídeo em que se entoa o hino daquele estado.

Em seguida, explicita quais documentos foram apensados pela impugnante, chamando a atenção para o Anexo V, no qual consta parecer fazendário autorizando o uso de créditos fiscais de óleo diesel de termoelétrica para geração de energia efetivamente consumida na produção das mercadorias.

Indica mais de uma vez o art. 310, parágrafo único, incisos I e II, do RICMS-BA, onde se confirma o acerto do procedimento administrativo.

Referencia que o sujeito passivo, ao elencar os estornos de créditos desconsiderados, apontou os exercícios de 2005, 2006 e 2007, bem antes do período autuado.

Transcreve o art. 32 do Dec. 4.544/2002 que trata sobre contagem de prazos.

Diz que não geram crédito as prestações de serviço de transporte intramunicipal, intermunicipal

ou de comunicação (fl. 83).

Destaca o comando do art. 18, § 1º, do RPAF-BA (fls. 87/88), além dos arts. 38 e 39.

Depois encarta decisão administrativa do fisco carioca (Ac. 17541/2016, proc. 04/038/267/2016), dentro da qual sublinha a tese da existência de saldo credor na conta gráfica constituir fato irrelevante.

Afasta a nulidade sustentando que não há na peça de defesa contestação quanto a valor lançado, mas simples alegações; que a atividade de fiscalização é vinculada, não cabendo ao Auditor Fiscal outra opção senão a constituição do crédito tributário; que o fisco carioca pensa ser desimportante haver saldo credor na escrita, conforme decisão administrativa transcrita (fls. 95/97); que tais saldos credores podem ser usados para pagamento de autos de infração, nos termos do art. 317 regulamentar e 26, § 4º, da lei baiana do ICMS.

Menciona PLC 223/2019 que propõe o adiamento do direito ao uso dos créditos fiscais de materiais de uso e consumo para 2033.

Aponta que, além do óleo diesel ser usado nas movimentações de pessoas e nas ambulâncias (fl. 102), é empregado também nos seguintes equipamentos – com respectivas finalidades (fl. 102/106): *jumbo, compressor, plataformas elevatórias, geradores, caminhões para transporte de explosivos e de minério, caminhonetes 4x4, comboios, veículos especiais, pás carregadeiras, scaller, robolt, motoniveladoras, máquinas e equipamentos destinados às construções e barragens*.

Cita trechos de um despacho de segundo grau, convertendo o processo em diligência, o que parece se relacionar ao PAF que contele o Ac. JJF 0159-04/16, a abordar matéria idêntica a ora analisada, além de apresentar o significado da palavra *sintética*.

E faz remissão ao art. 97, III, do antigo RICMS de 1997, válido até março de 2012, a respeito das aquisições para acessões físicas.

Prossegue transcrevendo partes de decisão do fisco mineiro (Ac. 19963/13, 18966/10/2) e do fisco cearense (Ac. 3799/11, 18966/10/2), também abrangendo idêntico tema, com destaque para consumo do óleo em *empilhadeiras, caminhões pipa, munck, comboio, guindalto, tratores de esteira, de pneu, patrol, bobcat, motoniveladoras e ambulâncias*.

Cita e reproduz trechos de pronunciamentos do TJ de SP (AI 2124027-94.2018.8.26.0000, SR 8087765000, APL 30053613220058260014 e Ap. 721.620.5/5-00) TJ de SC, STJ e STF (AgReg 487.885, 1110486 e ED 482438).

Resume seu arrazoado nos seguintes pontos: inexiste contestação quanto ao valor reclamado no auto de infração; a atividade de auditoria tributária é vinculada; os levantamentos encartados na defesa referem-se a exercícios - 2005, 2006 e 2007 - não afetados na autuação; a existência de saldo credor na escrita não é fato impeditivo para a presente cobrança; a vasta jurisprudência referida na peça informativa oferece a certeza do procedimento fiscal quanto a glosa efetuada; O art. 26 da Lei 7.014/96 e o art. 317 do RICMS-BA sustentam o lançamento de ofício; a detecção de litigância de má-fé pelo fato do contribuinte já ter sido autuado anteriormente em fiscalizações anteriores.

Vindo o processo para julgamento, decidiu esta Junta convertê-lo em diligência, despacho com o seguinte teor:

DILIGÊNCIA À ASTEC E POSTERIOR MANIFESTAÇÃO DO AUTUANTE E DO AUTUADO

O Auto de Infração sob debate, lavrado em 11/06/2017, contou com a seguinte infração:

Infração 01 – código 01.02.43:

Uso indevido de crédito fiscal de ICMS, oriundo de prestação não tributada de serviço de transporte intramunicipal. O valor histórico monta R\$ 1.045.168,84.

Os fatos geradores estão compreendidos entre junho de 2015 e março de 2017, sem intervalos temporais.

No que interessa à presente solicitação de diligência, a empresa argumentou e acostou elementos instrutórios que, deste montante:

- R\$ 650.921,88 se referem a consumo de óleo diesel em etapas operacionais.
- R\$ 394.246,96 se referem a consumo do óleo diesel em etapas não operacionais, sendo que, aqui, R\$ 251.116,12 já foram objeto de estorno feito anteriormente pela própria empresa, restando como indefensáveis R\$ 143.130,83.

Apesar de não ter havido confrontamento direto pela auditoria a respeito desta distribuição de custos, há necessidade de se fazer uma conferência para se saber se efetivamente os montantes custeados de óleo diesel correspondem exatamente a situações que justifiquem o aproveitamento dos créditos fiscais respectivos.

Ademais, pondera a impugnante que em julho de 2017 – mês seguinte à autuação - apresentava saldo credor na sua escrita da ordem de R\$ 19.772.382,57, embora não se saiba se, no período alcançado pela autuação, havia saldos credores na escrita suficientes para compensarem mensalmente as glosas efetivadas.

Vale consignar que esta JJF não conseguiu ler os arquivos que parecem indicar a EFD do sujeito passivo neste período.

Sendo assim, decidiu-se pela conversão do PAF em diligência para a r. ASTEC, no intuito de:

- i. Verificar na escrita digital da empresa se havia saldo credor no período compreendido entre junho de 2015 e março de 2017, **intervalo afetado pela exigência tributária**, apresentando um demonstrativo mensal de quanto importava tais valores, para efeito de comparação com as glosas efetivadas.
- ii. Examinar o custeamento feito e apresentado pela empresa para saber se o montante de R\$ 650.921,88 corresponde mesmo aos créditos fiscais na aquisição de óleo diesel consumido no processo produtivo da mineradora, de acordo com os critérios adotados por este Conselho para fins de **admissibilidade** do uso de créditos de ICMS por parte deste segmento econômico.

Terminada a diligência, deve o órgão de preparo intimar os autuantes e a autuada - **nesta ordem** – para firmarem pronunciamento, após o que deve o processo retornar a este Colegiado para prosseguimento da instrução.

Assim se manifestou a r. ASTEC, pelo Parecer 020/2022, no que interessa ao deslinde da questão:

Na sequência, passo então a dissertar sobre as providências solicitadas pela a 5ª JJF no presente pedido de Diligência.

III.B Verificar na escrita digital da empresa se havia saldo credor no período compreendido entre junho de 2015 e março de 2017, intervalo afetado pela exigência tributária, apresentando um demonstrativo mensal de quanto importava tais valores, para efeito de comparação com as glosas efetivadas.

Objetivando a atender esta demanda, este diligente, mediante a utilização do Sistema INC – Informações do Contribuinte da SEFAZ/BA, efetuou o *download* das DMAs, referentes ao período compreendido entre os meses de junho de 2015 e março de 2017, entregues pelo contribuinte a esta SEFAZ, as quais se encontram gravadas na mídia de CD (APÊNDICE A, fls. 236), e, com base nos mencionados documentos, elaborou o demonstrativo abaixo inserido, cuja planilha original em formato Excel está também contida na mídia de CD (fls. 236) que integra este parecer.

DEMONSTRATIVO DOS SALDOS DE ICMS APURADOS NO PERÍODO DE JUNHO/2015 A MARÇO/2017					
MÊS	EXERCÍCIO				
	2015		2016		2017
	SALDO CREDOR	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR	SALDO DEVEDOR	SALDO DEVEDOR
JAN	Não Solicitado.	R\$ 17.326.446,57	--	R\$ 19.916.755,10	--
FEV	Não Solicitado.	R\$ 17.694.664,90	--	R\$ 20.001.906,37	--
MAR	Não Solicitado.	R\$ 18.006.872,74	--	R\$ 20.016.462,13	--
ABR	Não Solicitado.	R\$ 18.118.082,88	--	Não Solicitado.	
MAI	Não Solicitado.	R\$ 18.272.871,43	--	Não Solicitado.	
JUN	R\$ 14.750.581,61	--	R\$ 18.463.708,19	--	Não Solicitado.
JUL	R\$ 15.203.893,48	--	R\$ 18.764.038,77	--	Não Solicitado.
AGO	R\$ 15.502.863,78	--	R\$ 18.890.643,45	--	Não Solicitado.
SET	R\$ 15.774.778,90	--	R\$ 18.736.731,84	--	Não Solicitado.
OUT	R\$ 15.943.240,96	--	R\$ 19.141.034,45	--	Não Solicitado.
NOV	R\$ 16.357.913,35	--	R\$ 19.507.782,33	--	Não Solicitado.
DEZ	R\$ 16.867.223,48	--	R\$ 19.629.923,67	--	Não Solicitado.

Fonte: SEFAZ/BA; Sistema INC; DMA

Vale salientar que, conforme pode ser observado no mencionado demonstrativo, a apuração mensal do ICMS levada a efeito pelo contribuinte indica a existência de significativos saldos credores em todos os meses alcançados pela autuação em comento.

III.C - Examinar o custeamento feito e apresentado pela empresa para saber se o montante de R\$ 650.921,88 corresponde mesmo aos créditos fiscais na aquisição de óleo diesel consumido no processo produtivo da mineradora, de acordo com os critérios adotados por este Conselho para fins de admissibilidade do uso de créditos de ICMS por parte deste segmento econômico.

Do exame dos elementos apresentados e anexados aos autos pelo defendante, em sede de defesa (fls. 11 a 40), e, partindo das premissas de: (i) que as informações contidas nos arquivos gravados na mídia de CD (fls. 40) seriam legítimas; (ii) que esta legitimidade somente poderia ser aferida mediante realização de auditoria específica para tal fim; e (iii) que tal auditoria não fora levada a efeito em razão de estar fora do campo de atuação dos diligentes da ASTEC, verificou-se:

1. Que os créditos glosados pelos autuantes se referem a aquisições de óleo diesel;
 2. Que este óleo diesel fora utilizado em equipamentos pertencentes a terceiros;
 3. Que, segundo as informações registradas pelo contribuinte nestes mesmos demonstrativos, os referidos equipamentos, por sua vez, teriam sido utilizados em operações de: (i) “ESPALHAMENTO DE ESTÉRIL PARA INÍCIO DE PROCESSO DE EXTRAÇÃO”, na etapa de “DESENVOLVIMENTO OPERACIONAL”; (ii) “TRANSPORTE DE EXPLOSIVOS E ACESSÓRIOS”, na etapa de “DESMONTE DE ROCHA”; (iii) “CARREGAMENTO DE MATERIAL ROCOSO (MINÉRIO E ESTÉRIL) NOS CAMINHÕES BASCULANTES”, na etapa de “ESCAVAÇÃO E CARREGAMENTO”; (iv) “NIVELAMENTO DO PISO DA MINA SUBTERRÂNEA E CÉU ABERTO”, na etapa de “EXTRAÇÃO DE MINÉRIO”; (v) “TRANSPORTE DE MATERIAL ROCOSO (MINÉRIO E ESTÉRIL) PARA A BRITAGEM PRIMÁRIA E PARA AS PILHAS DE ESTÉRIL”, na etapa de “MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE MATERIAL ROCOSO”; (vi) “REALIZAÇÃO DE FUROS VERTICais E HORIZONTAIS NA ROCHA COM PERFORATRIZES HIDRÁULICAS. OS COMPRESSORES FAZEM PARTE DESTE CONJUNTO”, na etapa de “PERFURAÇÃO”; e (vii) “PROSPECÇÃO MINERAL”, na etapa de “SONDAGEM”; as quais, estariam todas vinculadas ao processo produtivo da empresa;
 4. E que, filtrando-se e somando-se os valores relativos aos créditos fiscais apropriados pelo contribuinte, referentes às rubricas indicadas no item “3” acima, conforme indicados na coluna “CRÉDINDAPROP”, da planilha contida na aba denominada “FROTA TERCEIROS”, arquivo “PLANILHA DE CALCULO PERICIA – TERCEIROS”, inserido na subpasta intitulada “ANEXO III - PLANILHA DE CALCULO FROTA TERCEIROS PERICIA”, da pasta “ANEXOS”, todas encartadas na mídia de CD (fls. 40), o valor total deste somatório corresponde ao montante de R\$ 650.921,88, referenciado no enunciado deste tópico.
- ...

IV – DA CONCLUSÃO

Diane do acima exposto, considerando cumprida a diligência solicitada pela 5ª JJF, às fls. 229, dentro dos limites de competência estabelecidos pelo regimento deste CONSEF para os diligentes da ASTEC, cujos resultados e os elementos jurídico probatórios que serviram de base para a elaboração do presente Parecer, estão contidos em disco de armazenamento de dados (CD) no APÊNDICE A do mesmo, às fls. 236, este Diligente CONCLUI que, no tocante à:

IV.A - “Verificar na escrita digital da empresa se havia saldo credor no período compreendido entre junho de 2015 e março de 2017, intervalo afetado pela exigência tributária, apresentando um demonstrativo mensal de quanto importava tais valores, para efeito de comparação com as glosas efetivadas.”.

A solicitação foi plenamente atendida na medida em que, conforme detalhado no Tópico “III.B” (fls. 233) deste PAF, fora:

- (i) Verificados os dados escriturados pela empresa, por intermédio das DMAs de junho/2015 a março/2017, intervalo afetado pela exigência tributária.
- (ii) Verificada a existência de significativos saldos credores em todos os meses alcançados pela autuação em comento.
- (iii) Apresentado um demonstrativo mensal dos mencionados saldos credores (vide fls. 233), para efeito de comparação com as glosas efetivadas.

IV.B – “Examinar o custeamento feito e apresentado pela empresa para saber se o montante de R\$ 650.921,88 corresponde mesmo aos créditos fiscais na aquisição de óleo diesel consumido no processo produtivo da mineradora, de acordo com os critérios adotados por este Conselho para fins de admissibilidade do uso de créditos de ICMS por parte deste segmento econômico.”.

A solicitação foi parcialmente atendida na medida em que, conforme detalhado no Tópico “III.C” (fls. 233 e 234) deste PAF e, considerando as premissas ali elencadas, fora verificado:

- a) Que os créditos glosados pelos autuantes se referem a aquisições de óleo diesel;
- b) Que este óleo diesel fora utilizado em equipamentos pertencentes a terceiros;
- c) Que estes equipamentos teriam sido utilizados em diversas operações vinculadas ao processo produtivo da empresa, tais como: (i) “ESPALHAMENTO DE ESTÉRIL PARA INÍCIO DE PROCESSO DE EXTRAÇÃO”; (ii) “TRANSPORTE DE EXPLOSIVOS E ACESSÓRIOS”; (iii) “CARREGAMENTO DE MATERIAL ROCOSO (MINÉRIO E ESTÉRIL) NOS CAMINHÕES BASCULANTES”; (iv) “NIVELAMENTO DO PISO DA MINA SUBTERRÂNEA E CÉU ABERTO”; (v) “TRANSPORTE DE MATERIAL ROCOSO (MINÉRIO E ESTÉRIL) PARA A BRITAGEM PRIMÁRIA E PARA AS PILHAS DE ESTÉRIL”; (vi) “REALIZAÇÃO DE FUROS VERTICais E HORIZONTAIS NA ROCHA COM PERFORATRIZES HIDRÁULICAS; e (vii) “PROSPECÇÃO MINERAL”, conforme as etapas do processo produtivo da mineradora discriminados no item “3” do Tópico “III.C” (fls. 233 e 234);
- d) E que o valor total do somatório dos créditos fiscais apropriados pelo contribuinte, referentes às rubricas indicadas no item “c” acima, corresponde ao montante de R\$ 650.921,88, conforme referenciado no enunciado deste tópico. Vide coluna “CRÉDINDAPROP”, da planilha “FROTA TERCEIROS”, do arquivo “PLANILHA DE CALCULO PERICIA – TERCEIROS”, da subpasta “ANEXO III - PLANILHA DE CALCULO FROTA TERCEIROS PERICIA”, da pasta “ANEXOS”, do CD de fls. 40.

Intimados para se manifestarem acerca do pronunciamento do órgão técnico deste Conselho, autuante e autuado assentiram com as conclusões traçadas no parecer retro reproduzido.

Após análise instrutória e atendimento da diligência, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

VOTO

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

O lançamento de ofício foi formalizado em modelo apropriado, sendo típico para as auditorias de comércio.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória tem poderes de representação da empresa neste processo, conforme se atesta através do instrumento de fl. 27, anverso e verso.

Reverenciados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranho aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Correlacionando-se a descrição fática contida no corpo do auto de infração com o relato desdobrado da infração – parte integrante indissociável do lançamento de ofício – não há dúvidas que a irregularidade despontou do fato de ter a autuada adquirido óleo diesel, posteriormente usado em veículos de terceiros, contratados para realização de atividades dentro da mina, com a finalidade de impulsivar máquinas, veículos e equipamentos. Destas aquisições a impugnante apropriou-se dos créditos fiscais de ICMS respectivos, objeto de glosa por parte do Estado, no montante histórico de R\$ 1.045.168,84.

Antes de analisar os números, surge uma questão importante que pode influenciar o exame de mérito: trata-se da questão de caber a cobrança de imposto quando o montante exigido fica bem aquém do saldo credor acumulado na escrita fiscal.

Neste particular, inexiste controvérsia neste processo, na medida em que a autuada aponta e os autuantes confirmam que existe nos controles de apuração volume de créditos fiscais suficientes para absorverem as quantias relacionadas aos períodos afetados pela autuação. **Além disto, a ASTEC aponta em tabela mensal quais os saldos credores apurados pela empresa dentro do período alcançado pela autuação.**

Resta saber se, mesmo havendo saldo credor na escrita suficiente para compensar as glosas efetuadas, cabe a cobrança de imposto mais multa. Isto será apreciado amiúde no final do voto.

Consigne-se que o estabelecimento autuado compreendeu perfeitamente o que e em quanto foi autuado. Tanto assim é que apresentou defesa minuciosa, elaborando quadros em que justifica a necessidade de se abater o valor inicialmente cobrado, tanto porque a glosa, em face de recair diretamente sobre o imposto destacado nas notas fiscais, desconsiderou os estornos feitos anteriormente, como também porque daquele valor cobrado há que se alocar uma parte em centros de custos não operacionais.

Tais questões não foram enfrentadas no informativo fiscal.

Neste sentido, não procede a alegação postulatória de que a empresa não contestou o valor ora cobrado. Extrai-se da peça impugnatória que o contribuinte não só contestou o montante, como também quantificou os estornos de créditos feitos espontaneamente pela empresa e acusou aqueles que deixaram de ser feitos, no total de R\$ 143.130,83, chamando-os de “valores não defensáveis”, reconhecendo esta parte da autuação.

Desta forma, também não há controvérsia para saber se parte do óleo diesel foi usada em centros de custos não operacionais e, ao ser ali consumido, constituir material de uso e consumo, sem direito ao aproveitamento de crédito fiscal. Algumas decisões administrativas e judiciais trazidas pelos i. autuantes convergem para este entendimento e quanto a isto também não sobeja controvérsias na discussão. De fato, o art. 33 da LC 87/96 dá sustentáculo a autuação, no que respeita à vedação de uso de créditos decorrentes da aquisição de materiais para uso e consumo.

Não merece prosperar o argumento de que os demonstrativos apresentados pela empresa se referem a 2005, 2006 e 2007, intervalo temporal estranho à autuação. Percebe-se nitidamente que houve apenas um erro de digitação, até porque no CD apresentado pela impugnante, na planilha denominada Anexo VI, faz-se referência ao período abrangido pela autuação, isto é, junho de 2015 a março de 2017.

Assim, como o levantamento fiscal foi efetuado com base nas notas fiscais de entradas e saídas, das quais a glosa foi calculada, é de se reconhecer que os estornos anteriores feitos pela própria empresa não foram considerados pelos auditores. Estes últimos também não rebatem esta questão, muito embora os estornos tenham sido apontados mês a mês pela empresa.

Também não há rebates fundamentados da auditoria quanto aos valores assinalados como apropriáveis em centros de custo operacionais. Neste sentido, a impugnante aponta que, dos R\$ 1.045.168,84 exigidos, R\$ 650.921,88 se referem a consumo de óleo diesel em etapas operacionais e R\$ 394.246,95 se referem a consumo do óleo diesel em etapas não operacionais, sendo que, dentro deste último valor, R\$ 251.116,12 já foram objeto de estorno feito anteriormente pela própria empresa, restando como indefensáveis R\$ 143.130,83.

Tais números, em certa medida, foram confirmados pela r. ASTEC, porquanto atestou que R\$ 650.921,88 aludem a valores de imposto empregados no centro produtivo da empresa.

Por outro lado, não se detecta litigância de má-fé quando o sujeito passivo discorda dos valores quantificados pela auditoria e até admite que esta possui razão parcial na exigência, sendo irrelevantes para este intento o fato de existir autuações anteriores.

Aparentemente, também por este lado a questão parece resultar incontroversa, considerando o fato do contribuinte ter **admitido** na peça impugnatória remanescer um “valor não defensável” de créditos fiscais a serem glosados de R\$ 143.130,83.

Assim, em face do contraditório estabelecido neste PAF, *vis a vis* com os elementos instrutórios aqui presentes, inclusive com chancela da ASTEC, torna-se devida a glosa de R\$ 143.130,83.

Por fim, cumpre examinar se soa razoável cobrar-se imposto quando o contribuinte aponta volumoso saldo credor em sua escrita em montante que supera – e muito – as glosas efetuadas.

De começo, compete registrar que o contribuinte apontou contar em julho de 2017 com saldo credor de R\$ 19.772.382,57, conforme consta em seu recibo de entrega da EFD-SPED Fiscal e isto não foi contrariado pela fiscalização.

O parecerista do CONSEF, atendendo diligência desta 5^a JJF, apontou mês a mês, dentre todos aqueles afetados pela autuação, expressivo volume de saldos credores na escrita fiscal, variando, dentro do citado período, do menor para o maior valor, de R\$ 14.750.581,61 (junho de 2015) para R\$ 20.016.462,13 (março de 2017).

Todavia, sobeja, ainda, 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 saldos credores acumulados durante o tempo, repita-se, incontestados pela auditoria.

Portanto, admitindo-se o cometimento da infração – glosa de créditos fiscais decorrentes de operações tributadas, 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 da conta gráfica do ICMS.

Sigo o pensamento de que, no tocante à obrigação principal, toda infração tributária ou decorre da falta de recolhimento de imposto ou decorre, 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 – sem resistência do fisco - que possuía saldo credor na sua escrita.

Assim, mesmo excluindo-se o valor cobrado no auto de infração, ainda permanece um saldo credor expressivo de imposto, apontado em julho de 2017.

Em outras palavras: a r. ASTEC confirmou, durante todo o período afetado pela autuação, o registro de saldos credores sucessivos, em montantes bem superiores aos valores apostos no auto de infração.

Logo, neste lapso, 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 julho de 2017, último espaço temporal referenciado pela impugnante.

Noutros termos, não se verificou 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, não correu 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, consoante se extrai à fl. 16, verso. 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, na parte que remanesceu procedente, de R\$ 143.130,83, afora multa e consectários, para R\$ 85.878,50, 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.

Noutros termos: 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 em 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 ao devido processo legal e à celeridade processual, considero desnecessário proceder-se neste processo a “recomposição da conta gráfica”, como solicitado pela impugnante, até porque, do cotejamento feito das DMAs apresentadas ao fisco, sobram ainda expressivos créditos fiscais 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, independentemente 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, lembrada pelos autores, a partir da qual argumentou-se que **mesmo não havendo repercussão financeira**, o lançamento do crédito **faz iniciar o procedimento** que implicaria em recolhimentos **mediatos** de imposto. Tal decisão, assinala-se, foi posterior à alteração legislativa que mandou aplicar a multa de 60% do crédito fiscal para os casos de não haver repercussão financeira, redação alterada pela Lei 10.847/2007.

Vejam-se alguns argumentos de relevo ali proferidos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Efetivamente, a questão aqui debatida revela-se polêmica, a ponto de suscitar a interposição de recurso administrativo extraordinário, quer fundamentado em violação à legislação tributária vigorante naquela época, quer fundamentado em corrente “jurisprudencial” majoritária no CONSEF. Tanto assim é que o d. 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 Sabagg¹:

“De fato, a implementação do critério de distinção, para fins de aferição da real capacidade contributiva, está intimamente ligado 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 dela 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 julho de 2017. 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

¹ In “Manual de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 2016, pp. 157/158.

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 e, 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 lancados indevidamente**.

Inocorrendo repercussão econômica, não há que se cogitar de imposto que faltou liquidar, visto que, mesmo retificando a apuração dos débitos *versus* créditos, com a extirpação de parte destes últimos, ainda remanesceu saldo credor em favor do sujeito passivo. Nesta hipótese, não se

detectou tributo que deixou de ser pago; apenas se constatou a inobservância de uma obrigação instrumental, qual seja, o lançamento na escrita de valores de imposto que legalmente não ensejam crédito.

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

Vê-se, portanto, que ao contrário do articulado na decisão paradigmática da Câmara Superior, tal esforço de raciocínio encontra acolhimento em todo o sistema tributário brasileiro, a partir da Lei Fundamental, passando pelo CTN, LC 87/96 e Lei 7.014/96.

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

Cumpre salientar que, ao se querer mudar a titularidade destes créditos fiscais, compete ao fisco estadual, depois de instaurado o processo administrativo, verificar a correção ou incorreção dos seus valores, ainda que tenham sido lançados há mais de cinco anos da efetiva compensação, pois é a partir daí, quando se verifica a iminente repercussão financeira, que passa a contar a 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)..

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

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

É do universo obrigacional do contribuinte não só pagar o tributo, mas também o cumprimento dos seus deveres instrumentais com vistas ao adimplemento 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 administrativos fazem o acertamento final administrativo do lançamento de ofício, e como tal devem também agir com “vinculariedade”, para se valer de uma expressão dos autuantes.

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

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

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

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

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

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

Tal conduta 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).

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 escruturado 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 (1^a JJF), 00170318 (3^a JJF), 00080417 (4^a JJF), 01790514 e 02080517 (5^a JJF), 03311117 (1^a CJF), 03441214 (2^a CJF), que se somam ao Ac. JJF 0205-01/08.

Tais decisões ressoam de entendimento manifestado pela Corte Suprema deste país, de cujo exemplo pode-se tirar o aresto abaixo:

“ADI 4171 / DF - DISTRITO FEDERAL

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

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

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

Publicação

ACÓRDÃO ELETRÔNICO

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

Parte(s)

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO

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

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

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC. CABIMENTO DO

CONTROLE ABSTRATO AÇÃO PARA O QUESTIONAMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE DE CONVÊNIO FIRMADO PELOS ESTADOS MEMBROS. INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, PARÁGRAFOS 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA DO CONVÊNIO ICMS 110/2007, COM REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 101/2008 E, MEDIANTE ADITAMENTO, TAMBÉM COM A REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 136/2008. ESTORNO, NA FORMA DE RECOLHIMENTO, DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS DIFERIDO. NATUREZA MERAMENTE CONTÁBIL DO CRÉDITO DO ICMS. O DIFERIMENTO DO LANÇAMENTO DO ICMS NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO. ESTABELECIMENTO DE NOVA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE CONVÊNIO. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTS. 145, § 1º; 150, INCISO I; E 155, § 2º, INCISO I E § 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.

I - A legitimidade da Confederação Nacional do Comércio - CNC para propor ação direta de constitucionalidade questionando dispositivos do interesse de setores do comércio já foi reconhecida por este Tribunal na ADI 1.332/RJ, de relatoria do Min. Sydney Sanches.

II - Cabe a ação direta de constitucionalidade para questionar convênios, em matéria tributária, firmado pelos Estados membros, por constituírem atos normativos de caráter estrutural, requeridos pelo próprio texto Constitucional (art. 155, § 5º). Precedente da Corte.

III - O Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008, atribuiu às refinarias de petróleo (que efetuam a venda de gasolina A às distribuidoras) a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (§ 5º da Cláusula Vigésima Primeira).

IV - Os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, prevêem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. É dizer, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento.

V - A distribuidora não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada, já que não há pagamento direto por ela. Isso porque a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e a distribuidora simplesmente informa à refinaria para o repasse.

VI - As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmudando a medida escritural – anulação de um crédito – em obrigação de pagar.

VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna.

VIII - Inexistência de violação à destinação constitucional do ICMS sobre operações com combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, I), na medida em que o montante recolhido a título de estorno diz respeito ao ICMS diferido, incidente sobre o álcool (AEAC) e o biodiesel (B100), e que não compromete o repasse do valor do ICMS presumido sobre a operação final com combustível derivado de petróleo ao Estado de destino.

IX - Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a constitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão.

X - Ação direta de constitucionalidade cujo pedido se julga procedente” (grifos da transcrição).

Vale a pena também reproduzir o Informativo oficial do Tribunal 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 agravaría sua situação tributária, em patente violação às limitações constitucionais do poder de tributar. Vencidos os Ministros Luiz Fux e Cármem Lúcia, que julgavam improcedente o pedido. Na sequência, o Plenário, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que tivesse a eficácia deferida por seis meses após a publicação do acórdão. Vencido, quanto à modulação, o Ministro Marco Aurélio. ADI 4171/DF, rel. orig. Min. Ellen Gracie, red. p/o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, 20.5.2015. (ADI-4171) ”

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

Por fim, a farta “jurisprudência administrativa” e judicial trazida pelos autuantes no sentido de inadmitir a compensação de saldos credores com o imposto devido não se aplica ao caso sob exame. Em verdade, os tribunais abordam temas distintos. Um aludindo à impossibilidade de se compensar créditos fiscais acumulados com débitos de ICMS devidos na importação de mercadorias, visto que tais operações, para efeito de pagamento do citado imposto, não se subsumem ao mecanismo da não cumulatividade, por ser um sistema especial de tributação, independente de compensações gráficas. Outro tocando base de cálculo estimada na substituição tributária. Um terceiro referenciando a prévia autorização do fisco para haver transferência de créditos fiscais entre empresas interdependentes. E o último abordando apenas a impossibilidade de se corrigir monetariamente os créditos fiscais acumulados na escrita, sob o argumento de que os créditos tributários têm natureza distinta dos créditos fiscais; neste particular, mencione-se o entendimento do Min. Dias Toffoli, trazido na peça informativa às fls. 218 e 219: “O crédito fazendário decorre da obrigação principal e o crédito do contribuinte é um resultado positivo escritural decorrente da não cumulatividade. Essa distinção fulmina, a meu ver, o argumento de que ambos devam ter o mesmo tratamento. Daí a conclusão de que não há qualquer inconstitucionalidade no fato de a legislação local prever a correção sobre saldo devedor (obrigação principal) e nada prescrever sobre o saldo credor (crédito escritural) durante o período reclamado pela contribuinte”.

Como a empresa vem apresentando constantes saldos credores, pelo fato de ter inexistido repercussão financeira, a glosa poderá recair no último mês do período autuado, qual seja, março

de 2017, sendo este o marco temporal para a cobrança da multa de 60%.

Isto posto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, no sentido de prevalecer apenas a cobrança da multa de R\$ 85.878,50, correspondente a 60% de R\$ 143.130,83, devendo também o contribuinte efetuar o estorno do crédito deste montante em junho de 2017, e a partir daí refazer toda a sua escrita e exibi-la perante o setor fazendário de sua circunscrição fazendária, para fins de conferência e autorização, no prazo de 60 (sessenta) dias.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206888.0038/17-9, lavrado contra **FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa de 60% do imposto no valor de **R\$ 85.878,50**, prevista no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, acompanhada de outros acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VALDIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR