

PROCESSO - A. I. Nº 281081.0009/20-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIM S.A.
RECORRIDOS - TIM S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0093-04/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/04/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0079-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÂNEO. UTILIZAÇÃO EM DESACORDO COM A NORMA REGULAMENTAR. GLOSA PARCIAL DO CRÉDITO. Restou demonstrado nos autos que os créditos glosados foram definitivamente indeferidos pelo setor competente. Restabelecido o voto excluído em primeira instância. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 0093-04/21-VD proferido pela 4ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 14/09/2020 no valor histórico de R\$402.469,01, abordando a seguinte infração:

***Infração 01 – 01.02.73** – Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito”.*

***Complemento:** A empresa TIM S.A utilizou irregularmente no seu livro de apuração de ICMS, em julho/2019, crédito fiscal extemporâneo no valor de R\$ 402.469,01, referente ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2016, ou seja, 12 meses.*

A autuada protocolizou um Pedido de Restituição nº 202.367/2019-2, e utilizou crédito fiscal total, em julho/2019 em um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL.

Porém a empresa, de forma deliberada e irregular optou por infringir o Artigo 73 § 5º RPAF/BA, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º, que reza que o uso dos créditos deveria se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja 12 meses.

Conforme exposto acima, fica devidamente caracterizado, que a empresa utilizou de forma irregular, os respectivos créditos fiscais extemporâneos referentes ao período de janeiro/2016 até dezembro/2016, através de um ÚNICO LANÇAMENTO FISCAL, ao invés de escriturar em 12 parcelas, contrariando frontalmente a legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Portanto, o crédito fiscal extemporâneo irregularmente utilizado, no valor de R\$ 402.469,01, está sendo objeto desta autuação. Fica evidenciado que o autuado se antecipou ao prazo legal regulamentar previsto na legislação e escriturou antecipadamente e de forma não prevista os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS em julho/2019.

Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal antecipadamente, em momento não previsto na legislação, é indubitoso que, por ocasião da escrituração antecipada, o crédito fiscal, ora em lide, é indevido.

A legislação tributária corrobora que os créditos mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser lançados ao alvêrio do contribuinte, pois para serem devidamente utilizados, devem se submeter ao regramento estabelecido Artigo 73 § 5º RPAF/BA, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º.

Acrescentamos ainda que este fato, trouxe grave repercussão financeira nos recolhimentos do ICMS para o Estado da Bahia, visto que, o saldo de seu conta-corrente da apuração do ICMS é sempre DEVEDOR.

Importante ressaltar que este Processo 202.367/2019-2 foi totalmente indeferido em 25/07/2019, conforme parecer final apenso ao PAF.

Tudo Apurado conforme EFD de Apuração do ICMS do contribuinte de julho/2019, intimação 10/2020, resposta da empresa a intimação fiscal 10/2020 e cópia do Processo 202.367/2019-2. Todos apensos ao PAF.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO VENCEDOR

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara e devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo Art. 39 do RPAF/BA, razão pela qual ultrapasso as arguições de nulidade.

No que diz respeito ao argumento de que restou demonstrado flagrante cerceamento de defesa pois apesar do Pedido de Restituição de crédito nº 303.075/2019-2 ter sido indeferido em sua totalidade, foi apresentado Recurso Voluntário que recebeu o nº 348594/2019-7, que se encontra pendente de julgamento, até a presente data, observo que neste processo o que se discute é a pertinência, ante a legislação de regência, da forma, do momento e do montante utilizados pelo autuado para escriturar, extemporaneamente, o crédito fiscal, objeto da autuação, o que será apreciado oportunamente, no mérito.

No que concerne ao pedido de realização de diligência considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito também fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, que assim dispõe:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos”.*

É preciso ainda se observar ainda que o não deferimento do pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a devida apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.

A acusação fiscal encontra-se está assim descrita: “Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito”.

De acordo com os documentos acostados aos autos e informações inseridas no Auto de Infração no campo “Descrição dos Fatos” constato que a exigência recai sobre créditos fiscais extemporâneos referentes às entradas de bem do ativo permanente (CIAP), no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2016, no valor de R\$ 402.469,01.

Consta ainda a informação de que a autuada protocolizou Pedido de Restituição nº 202.367/2019-2, e utilizou crédito fiscal total, em julho/2019 através de um único lançamento fiscal.

Na apresentação da defesa o autuado afirmou que em Parecer emitido em 23/08/2019 o pedido de restituição foi indeferido, em sua totalidade, porém, foi apresentado Recurso Voluntário que recebeu o nº 303075/2019-2, que ainda se encontra pendente de julgamento.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal transcreve literalmente as informações adicionais contidas na descrição da infração inserida no Auto de Infração acrescentando que: “não foi realizada pelo fisco nenhuma validação dos créditos fiscais em lide, visto que, a análise da legitimidade dos mesmos está sendo realizada, exclusivamente, através do Processos nº 202.367/2019-2 e pelo Recurso Voluntário nº 303.075/2019-2, este ainda pendente de julgamento”.

Desta maneira está demonstrado que o autuado, escriturou créditos fiscais extemporâneos, indeferido inicialmente, pela Administração Tributária, porém, pendente de decisão final em razão da apresentação de Recurso Voluntário, ainda não apreciado pela autoridade competente. Porém, o motivo da presente exigência reside no fato de que a utilização do crédito ocorreu através de um lançamento, quando o correto seria em 12 parcelas mensais e consecutivas.

Portanto, neste lançamento não se discute se os créditos estão corretos ou não. O que se analisa é o procedimento adotado pelo contribuinte em escriturar os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS, em uma única parcela, portanto, em desacordo com o estabelecido na legislação, que a meu

ver resultou na ocorrência de um descumprimento de obrigação acessória.

Desta forma, considero não ser razoável a exigência de valor relacionado a crédito fiscal, pois como visto a decisão proferida pela Administração Tributária ainda não é definitiva no âmbito administrativo, não podendo se afirmar se o crédito ora glosado é ou não ilegítimo. Todavia, vejo que restou evidenciado que o autuado se apropriou de crédito fiscal, porém, de forma não preconizada pela legislação, pois a escrituração dos créditos foi feita em momento não previsto na legislação, ou seja, em prazo diverso do estabelecido em norma regulamentar, razão pela qual, no meu entender, tal procedimento fica sujeito ao descumprimento apenas de obrigação acessória, sanção tipificada na alínea “a” do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, in verbis:

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;

Ressalto que este tem sido o entendimento deste Conselho ao apreciar situação similar à presente, envolvendo o mesmo autuado, a exemplo dos Acórdãos nº 0227-04/19, proferido pelo ilustre Relator Carlos Fábio Cabral Ferreira, cuja decisão foi mantida pela 2ª CJF através do Acórdão nº 0152-11/20, de relatoria do ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, bem assim como o Acórdão JJF nº 0223-04/19, mantido pela 1ª CJF através do Acórdão nº 0096-11/20-VD, com base no voto proferido pelo i. Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, cujas ementas transcrevo:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

Acórdão 0152-11/20

“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. FALTA DE SOLICITAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO À AUTORIDADE FAZENDÁRIA DA CIRCUNSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE. GLOSA DO CRÉDITO. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente, em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito. A escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação requer autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte. O não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea, estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, mas resulta na aplicação de multa por descumprimento de expressa determinação regulamentar. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal escriturado de forma extemporânea. Indeferido pedido de diligência. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0096-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÂNEO. ESCRITURAÇÃO EM ÚNICO LANÇAMENTO. UTILIZAÇÃO EM DESACORDO COM NORMA REGULAMENTAR. A escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar. Aplicação apenas de multa por descumprimento dessa determinação regulamentar, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, já que tal ilícito não importou em descumprimento de obrigação principal, visto que o contribuinte, ao deixar de recolher o imposto no valor equivalente ao crédito fiscal antecipado no mês, também recolheu a maior o mesmo valor no mês subsequente. Mantida a penalidade, porém, sob enquadramento diverso. Razões do Recurso Voluntário incapazes à reforma do Acórdão. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

Destaco que os Acórdãos a que o autuante se reportou os de nos 005-01/20 e 0119-11/20 tratam de questão diversa da ora analisada nesta infração, pois os mesmos se referem a situação em que o lançamento do crédito extemporâneo foi objeto de indeferimento quando do pedido de restituição, em decisão definitiva no âmbito da Administração Tributária. Mesmo tendo sido cientificado da decisão o mesmo manteve em sua escrita fiscal os referidos créditos, contrariando o disposto no art. 78 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Assim, fica afastada a glosa dos créditos fiscais e mantida a aplicação da multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Vento	Crédito Lançado	Valor da Multa
31/07/2019	09/08/2019	402.469,01	241.481,40

O impugnante solicita, ainda, que seja determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 60% do imposto), a arguição de respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade, não podem ser acolhidas, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inc. VII, “a” da Lei 7.014/96.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado do Rio de Janeiro, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 241.481,40 em razão da exclusão do imposto exigido no valor de R\$ 402.469,01, porém, mantendo a multa de 60% sobre este valor.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia para divergir do voto prolatado pela I. Relatora, quanto a conclusão à qual chegou em relação ao presente PAF.

Recentemente esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou matéria idêntica à que ora nos debruçamos e, de igual forma, me posicionei com entendimento divergente do ora esposado pelo Voto da nobre Relatora, consoante se extrai do Acórdão nº 0066-04/21-VD, relativamente ao PAF nº 281.081.0007/20-6, expedido contra o mesmo autuado e pelo mesmo auditor fiscal autuante.

Portanto, por uma questão de coerência e de convicção, porém, com o devido respeito, mantenho meu entendimento esposado pelo voto que ali proferi, o qual segue abaixo transcrito e integra este voto divergente:

“A acusação que se debruça nestes autos é no sentido de que o autuado “Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito”.

Consta que em relação ao crédito extemporâneo utilizado, o sujeito passivo “protocolizou um Pedido de Restituição através do PAF nº 221.826/2019-9, e utilizou crédito fiscal total, em seu livro de apuração do ICMS no mês de agosto 2019. Porém a empresa, de forma deliberada e irregular, optou por infringir o Artigo 73 § 5º RPAF/BA, DECRETO Nº 7.629/99, e o RICMS/BA DECRETO Nº 13.780/2012, nos seus artigos 314 e 315, parágrafos § 1º, 2º, 3º e 4º, que rezam que o uso dos créditos deveria se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja 04 meses”.

Está posto nos autos que o sujeito passivo apesar de ter sido notificado do indeferimento do pedido de utilização extemporânea de créditos fiscais, efetuou o registro de tais créditos em sua escrita fiscal, e que ingressou com Recurso Voluntário contra a decisão pelo indeferimento do pedido anteriormente formulado, Recurso este ainda não decidido.

Portanto, o que se tem nestes autos, de forma pontual e específica, é que houve uma utilização irregular de crédito fiscal, decorrente de pedido de utilização de créditos extemporâneos, o qual foi indeferido, entretanto se encontra ainda pendente de decisão em sede de recurso, não havendo, pois, nestes autos, qualquer análise quanto a legitimidade de tais créditos, situação esta que certamente deverá ser examinando quando da apreciação do pedido constante do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, ainda pendente de julgamento.

Vê-se, portanto, que a autuação não se refere a ilegitimidade dos créditos fiscais escriturados de forma extemporânea, e, sim, do lançamento em si, de crédito extemporâneo decorrente de Pedido de Restituição nº 221.826/2019-9, objeto de indeferimento, tendo, como consequência, o Recurso Voluntário acima citado, ainda pendente de decisão, repito.

Nesta situação, a manutenção de tais créditos, conforme o entendimento da I. Relatora, com aplicação apenas da multa de 60%, significa que se está dando legitimidade a tais créditos, os quais, poderão ser indeferidos, por ilegitimidade, quando da decisão a ser proferida na apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

O posicionamento da I. Relatora, ao meu entender, com a máxima vênia, resulta em uma situação embaraçosa, pois, ocorrendo o indeferimento da utilização de tais créditos, por ocasião da apreciação do Recurso Voluntário, o Fisco terá que, obrigatoriamente, lavrar outro Auto de Infração, observando o prazo decadencial, para exigir novamente o ICMS creditado indevidamente, de forma extemporânea, o que já foi feito através deste Auto de Infração e que, ao meu ver, foi equivocadamente mantido, legitimando tais créditos sem qualquer

análise do seu conteúdo e origem, vez que excluiu a exigência do imposto e manteve apenas a multa de 60%.

Em relação aos acórdãos nº 0227-04/19 e nº 0152-11/20, mencionados pela I. Relatora para consubstanciar seu Voto, se revestem em situação diversa dos presentes autos, pois naqueles casos ficou consignado que os créditos eram realmente legítimos, diferentemente deste que se aprecia, pois não ocorreu, até o presente momento, o reconhecimento da legitimidade de tais créditos, razão pela qual, a exigência deve ser mantida em sua integralidade.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA integral do presente Auto de Infração”.

Por oportuno, considero importante me referir ao Acórdão nº 0227/04-19, no qual fui o relator, citado pela I. Relatora em seu voto, o qual entendo que não pode ser tomado como paradigma para a presente decisão, visto que reflete situação diversa da que aqui se enfrenta. Para fim de avaliação, extraí excerto do referido voto, o qual transcrevo abaixo:

(...)

A este respeito, vejo apesar de constar na acusação que a utilização de tal crédito extemporâneo “trouxe grande repercussão financeira nos recolhimentos de ICMS para o Estado da Bahia, visto que, o saldo de seu conta-corrente na apuração do ICMS é sempre DEVEDOR”, o autuante iniciou sua Informação Fiscal pontuando que “não há questionamento, da sua parte, quanto a legitimidade do crédito fiscal” e, mais adiante, concluiu que “evidenciado que não ocorreu descumprimento da obrigação principal, remanesce patente nos autos como ponto incontroverso o inadimplemento, pelo autuado, de obrigação acessória expressamente estatuída na legislação tributária vigente, qual seja, a apropriação antecipada dos citados créditos, razão pela manteve a exigência fiscal”.

*Isto posto, ao meu ver, resta patente que o autuante não põe em dúvida a legitimidade do direito da utilização dos créditos fiscais pelo autuado e nem o seu montante. Neste contexto, vejo que a questão caminha no sentido de que houve, por parte do autuado inobservância de uma formalidade legal, a qual ao meu ver, não possui o condão de tornar ilegítimos os créditos de ICMS a que tem direito, eis que estes não foram alvo de qualquer questionamento pelo autuante quanto à sua legitimidade, mesmo porque **promoveu as devidas verificações e conferiu todos os lançamentos realizados nos livros fiscais do autuado sem que houvesse qualquer controvérsia acerca da natureza das operações ali registradas.***

Por igual, o Acórdão nº 0223-04/19, do qual também fui o relator, também converge em situação diversa da que ora se enfrenta, consoante se pode observar através do excerto extraído do referido voto;

O autuante, por sua vez, manteve o lançamento em sua integralidade, destacando inicialmente que não há questionamento, por sua parte, quanto a legitimidade do crédito fiscal, enquanto que o Auto de Infração se caracteriza, exclusivamente, pela utilização irregular do crédito fiscal extemporâneo, destacando que o autuado protocolizou o pedido para utilização do crédito extemporâneo e que aguardou o prazo legal de 90 dias para efetivar o lançamento, porém, como não houve pronunciamento pela SEFAZ, nesse interregno optou por utilizar o crédito no valor de R\$ 1.440.129,97, de uma única vez, infringindo o Art. 73, § 5º RPAF/BA e o RICMS/BA nos seus artigos 314 e 315, §§ 1º, 2º, 3º e 4º, que rezaem que o uso dos créditos deveriam se dar em tantas parcelas iguais e sucessivas quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar, ou seja, neste caso, 02 (dois) meses. Desta maneira considerou que o crédito fiscal extemporâneo de um dos períodos objeto do pedido, no valor de R\$ 720.064,98 (R\$ 1.440.129,97/2meses), foi irregularmente utilizado pela empresa e foi o objeto da autuação.

Isto posto, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Aponta o não cabimento da multa aplicada e seu caráter confiscatório, destacando que, embora a JJF tenha reconhecido a existência de crédito líquido e certo, passível de aproveitamento, manteve a aplicação da multa de 60% sobre o valor do crédito, percentual que não guarda razoabilidade e proporcionalidade com o suposto ilícito cometido, já que não teria repercutido no montante do tributo devido a título de ICMS, haja vista o reconhecimento de que fazia jus à integralidade do crédito utilizado no período de janeiro a dezembro de 2016.

Observa que a sanção aplicada supera em mais da metade o valor do crédito utilizado, caracterizando-se como abusiva e com nítido caráter confiscatório, diante do que dispõe o art. 150, IV da CF/88 e da jurisprudência do STF, que teria reconhecido a adequação de multas no percentual de 20% a 30% do valor do débito, citando a ementa do RE nº 523.471 AgR/MG para reforçar que a multa aplicada equivale ao triplo do percentual considerado adequado pela

Suprema Corte, criando um encargo exageradamente oneroso e desproporcional à infração.

Encerra pedindo o provimento do recurso para reformar parcialmente a Decisão recorrida e julgar improcedente o lançamento, com o cancelamento da cobrança da multa.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 01/03/2023, inicialmente, e adiado para continuar o julgamento na sessão de 29/03/2023. Compareceram às sessões o autuante e, pela recorrente, a Dra. Larissa Nunes Guimarães, OAB/RJ 22.093 e o Dr. Douglas Teixeira de Melo, OAB/RJ Nº 241.581.

VOTO

Por não haver questões preliminares e/ou prejudiciais arguidas em recurso e não considerar que devam ser suscitadas de ofício, passo a apreciar diretamente o mérito de ambos os recursos, de forma conjunta.

A discussão existente no presente PAF não é nova e já foi relatada por mim no Acórdão CJF nº 0204-11/21-VD. Naquela oportunidade, em que foi negado provimento ao Recurso Voluntário por unanimidade, me manifestei da seguinte forma:

“[...] A controvérsia, como bem pontuado pelo acórdão recorrido, se limita à questão procedimental da apropriação dos créditos tributários, pois, a recorrente teria se creditado de uma vez do montante que deveria, aos olhos do autuante, ser objeto de creditamento parcelado na forma do art. 73, § 5º do RPAF/BA.

E, neste ponto, não vislumbro como acolher a pretensão da recorrente, pois, não está em discussão nestes autos o direito ao crédito que alega possuir, mas, tão somente, a forma como deve se apropriar do mesmo, uma vez que a legislação estadual estipula condições específicas, que devem ser respeitadas, mas que, contudo, em nenhum momento demonstrou ter cumprido.

Convém destacar, inclusive, que consta nos autos parecer final proferido no processo nº. 17498220189, cuja conclusão é pelo indeferimento do seu pedido de restituição de indébito (fls. 15), documento sobre o qual a recorrente silenciou completamente. Logo, não há razão para modificar a decisão de primeiro grau.

A JJF também esclareceu a pertinência da glosa do crédito fiscal, afastando o pleito alternativo de aplicação exclusiva da penalidade, pois, ao contrário do que diz a recorrente, a escrituração indevida de crédito fiscal afeta inequivocamente o Estado, ao reduzir artificial e irregularmente o montante eventualmente existente de saldo do ICMS a recolher.

Destarte, rejeito também o pedido de redução da sanção aplicada, por não se enquadrar no âmbito de competência deste Conselho a declaração de sua inconstitucionalidade (art. 167, I do RPAF) ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (art. 167, III do RPAF), salvo quanto à multa por infração, na restrita hipótese do art. 176, III, “c” do RPAF, o que não é o caso, já que o processo não se encontra sob apreciação da Câmara Superior e também porque a multa aplicada possui previsão expressa na Lei nº. 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do recurso voluntário.”

Devo reconhecer, entretanto, pertinência no voto que prevaleceu na JJF nestes autos. Ora, se o Auto de Infração foi lavrado pela escrituração irregular de crédito fiscal, não me parece razoável **presumir** a ilegitimidade do próprio crédito para justificar a sua glosa – notadamente da sua totalidade – porque uma situação não decorre necessariamente da outra.

Ao contrário do que afirma o voto divergente proferido na primeira instância, afastar a exigência do imposto não significa reconhecer a legitimidade do crédito fiscal, seja porque não é matéria da competência deste Conselho, seja porque a acusação é de que a escrituração ocorreu pelo todo e não de forma proporcional, como previsto na legislação, hipótese completamente distinta.

É possível a escrituração regular de crédito ilegítimo assim como também é possível a escrituração irregular de um outro legítimo. Consequentemente, um mesmo crédito pode refletir duas condutas indevidas distintas: uma pertinente ao procedimento de escrituração e outra decorrente da legitimidade do crédito em si. É verdade que a discussão somente ganha corpo porque, em que pese o contribuinte esteja errado em escriturar crédito que sabe ainda depender

de alguma condição prevista na legislação, a lavratura do auto ocorreu antes de se encontrar consolidada a sua ilegitimidade.

Afinal, se, ao saber que houve a formalização do pedido de restituição se aguardasse a conclusão do mesmo para lavrar o Auto de Infração, a controvérsia sobre a possibilidade de exigir imposto ou somente a multa não teria espaço. Se a legislação admite a lavratura de Auto de Infração nessas circunstâncias, abrindo margem à idêntica punição de duas condutas ligadas ao mesmo crédito, o problema não está no julgador, quando, no exercício da sua função, profere decisão que pode resultar na necessidade de um novo lançamento, ao limitar o auto de instrução em curso à hipótese que entende descrever. A identificação da matéria tributável que o art. 142 do CTN exige não se limita ao apontamento de dispositivo legal que eventualmente pode ser acomodado a determinada conduta em momento posterior, a meu ver.

Mas, devo reconhecer, sobretudo após ouvir as ponderações das Ilmas. Conselheiras Evalda de Brito Gonçalves e Valdirene Pinto Lima, em sessão de julgamento, que a manutenção da decisão de primeiro grau resultaria em situação prejudicial ao contribuinte, pois, a limitação da exigência à multa pela escrituração irregular, nestes autos, resultaria na possibilidade de lavratura de uma nova autuação pelo uso do mesmo crédito, posteriormente tido por ilegítimo de forma definitiva, com nova imposição de penalidade.

Ademais, o autuante, presente à sessão de julgamento, informou que o recurso do pedido de restituição foi definitivamente indeferido, fazendo com que, nestas circunstâncias, perca o sentido manter a exigência apenas da multa, haja vista que não houve mudança na situação jurídica que a recorrente ostentava quando da lavratura da autuação, posto que o recurso interposto contra o indeferimento do pedido de restituição não possui efeito suspensivo, nos termos do art. 59 da Lei nº 12.209/2011, como lembrou em sessão o Ilmo. Cons. Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

Assim, mantendo a coerência com o voto que proferi no Acórdão CJF nº 0204-11/21-VD, DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para restabelecer a cobrança do imposto e NEGÓcio PROVIMENTO ao Recurso Voluntário pelos mesmos fundamentos adotados naquele caso e acima transcritos.

VOTO EM SEPARADO

Dado o fato de processo que em princípio está revestido da mais lúdima certeza e liquidez, uma vez que a única dúvida que pairava era o recurso do contribuinte em processo administrativo que se atestou o crédito fiscal como ilegítimo, mas em virtude de ter havido aparente mal entendido em debates nas sessões anteriores, entendo ser necessário um voto em separado para que seja firmado no meu entendimento acerca do Recurso de Ofício e também do Voluntário, já que discordo em parte dos fundamentos do voto do eminente Relator, quando diz:

*Devo reconhecer, entretanto, pertinência no voto que prevaleceu na JJF nestes autos. Ora, se o auto de infração foi lavrado pela escrituração irregular de crédito fiscal, não me parece razoável **presumir** a ilegitimidade do próprio crédito para justificar a sua glosa – notadamente da sua totalidade – porque uma situação não decorre necessariamente da outra.*

Ao contrário do que afirma o voto divergente proferido na primeira instância, afastar a exigência do imposto não significa reconhecer a legitimidade do crédito fiscal, seja porque não é matéria da competência deste Conselho, seja porque a acusação é de que a escrituração ocorreu pelo todo e não de forma proporcional, como previsto na legislação, hipótese completamente distinta: uma pertinente ao procedimento de escrituração e outra decorrente da legitimidade do crédito em si. É verdade que a discussão somente ganha corpo porque, em que pese o contribuinte esteja errado em escriturar crédito que sabe ainda depender de alguma condição prevista na legislação, a lavratura do auto ocorreu antes de se encontrar consolidada a sua ilegitimidade.

Discordo frontalmente, com a devida licença, dos dois parágrafos acima, pois não percebo qualquer pertinência da decisão que prevaleceu na primeira instância, conforme demonstrarei neste voto em separado.

Primeiro, pouco se apreciou as razões do voto divergente em primo grau do Dr. Carlos Fábio

Cabral Ferreira, decano deste Conselho. Vejamos, por necessidade de cotejamento, o fundamento nuclear do voto recorrido, o vencedor:

Desta maneira está demonstrado que o autuado, escriturou créditos fiscais extemporâneos, indeferido inicialmente, pela Administração Tributária, porém, pendente de decisão final em razão da apresentação de Recurso Voluntário, ainda não apreciado pela autoridade competente. Porém, o motivo da presente exigência reside no fato de que a utilização do crédito ocorreu através de um lançamento, quando o correto seria em 12 parcelas mensais e consecutivas.

Portanto, neste lançamento não se discute se os créditos estão corretos ou não. O que se analisa é o procedimento adotado pelo contribuinte em escriturar os créditos extemporâneos em seu livro Registro de Apuração do ICMS, em uma única parcela, portanto, em desacordo com o estabelecido na legislação, que a meu ver resultou na ocorrência de um descumprimento de obrigação acessória.

Desta forma, considero não ser razoável a exigência de valor relacionado a crédito fiscal, pois como visto a decisão proferida pela Administração Tributária ainda não é definitiva no âmbito administrativo, não podendo se afirmar se o crédito ora glosado é ou não ilegítimo. Todavia, vejo que restou evidenciado que o autuado se apropriou de crédito fiscal, porém, de forma não preconizada pela legislação, pois a escrituração dos créditos foi feita em momento não previsto na legislação, ou seja, em prazo diverso do estabelecido em norma regulamentar, razão pela qual, no meu entender, tal procedimento fica sujeito ao descumprimento apenas de obrigação acessória, sanção tipificada na alínea “a” do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96,

Agora, vejamos o que diz o núcleo do voto divergente:

Recentemente esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou matéria idêntica à que ora nos debruçamos e, de igual forma, me posicionei com entendimento divergente do ora esposado pelo Voto da nobre Relatora, consoante se extrai do Acórdão nº 0066-04/21-VD, relativamente ao PAF nº 281.081.0007/20-6, expedido contra o mesmo autuado e pelo mesmo auditor fiscal autuante.

Está posto nos autos que o sujeito passivo apesar de ter sido notificado do indeferimento do pedido de utilização extemporânea de créditos fiscais, efetuou o registro de tais créditos em sua escrita fiscal, e que ingressou com Recurso Voluntário contra a decisão pelo indeferimento do pedido anteriormente formulado, Recurso este ainda não decidido.

Portanto, o que se tem nestes autos, de forma pontual e específica, é que houve uma utilização irregular de crédito fiscal, decorrente de pedido de utilização de créditos extemporâneos, o qual foi indeferido, entretanto se encontra ainda pendente de decisão em sede de recurso, não havendo, pois, nestes autos, qualquer análise quanto a legitimidade de tais créditos, situação esta que certamente deverá ser examinando quando da apreciação do pedido constante do Processo nº 348600/2019-4 de Recurso Voluntário, ainda pendente de julgamento.

Vê-se, portanto, que a autuação não se refere a ilegitimidade dos créditos fiscais escriturados de forma extemporânea, e, sim, do lançamento em si, de crédito extemporâneo decorrente de Pedido de Restituição nº 221.826/2019-9, objeto de indeferimento, tendo, como consequência, o Recurso Voluntário acima citado, ainda pendente de decisão, repito.

Nesta situação, a manutenção de tais créditos, conforme o entendimento da I. Relatora, com aplicação apenas da multa de 60%, significa que se está dando legitimidade a tais créditos, os quais, poderão ser indeferidos, por ilegitimidade, quando da decisão a ser proferida na apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

O posicionamento da I. Relatora, ao meu entender, com a máxima vênia, resulta em uma situação embaraçosa, pois, ocorrendo o indeferimento da utilização de tais créditos, por ocasião da apreciação do Recurso Voluntário, o Fisco terá que, obrigatoriamente, lavrar outro Auto de Infração, observando o prazo decadencial, para exigir novamente o ICMS creditado indevidamente, de forma extemporânea, o que já foi feito através deste Auto de Infração e que, ao meu ver, foi equivocadamente mantido, legitimando tais créditos sem qualquer análise do seu conteúdo e origem, vez que excluiu a exigência do imposto e manteve apenas a multa de 60%.

Em relação aos acórdãos nº 0227-04/19 e nº 0152-11/20, mencionados pela I. Relatora para consubstanciar seu Voto, se revestem em situação diversa dos presentes autos, pois naqueles casos ficou consignado que os créditos eram realmente legítimos, diferentemente deste que se aprecia, pois não ocorreu, até o presente momento, o reconhecimento da legitimidade de tais créditos, razão pela qual, a exigência deve ser mantida em sua integralidade.

Desde o início, que já estava alinhado com o voto divergente de primo grau, ressaltando que realmente conforme argumentado acima, os votos apresentados como jurisprudência pela relatora do voto vencedor, trata de lançamentos em que se comprovou que os créditos eram legítimos,

restando somente a multa, e obviamente não se aplica a esta lide.

O voto vencedor partiu do princípio de que embora haja processo administrativo com decisão declarando os créditos ilegítimos, mas em recurso, caberia então uma aplicação do princípio “*in dubio pro contribuinte*” inexistente no processo administrativo fiscal, já que se deve procurar a materialidade, certeza e liquidez, e não havendo, poderia se aplicar uma nulidade, jamais uma decisão intermediária, frágil, no caso uma multa, pela possibilidade de um evento futuro e incerto (provimento do Recurso Voluntário do processo administrativo de pedido de crédito extemporâneo) quando poderia então, por prudência, sustar o julgamento do processo e aguardar a decisão pendente.

Desta forma, ao contrário do voto recorrido que diz “***considero não ser razoável a exigência de valor relacionado a crédito fiscal, pois como visto a decisão proferida pela Administração Tributária ainda não é definitiva***” é um rotundo equívoco, pois no âmbito administrativo, e no caso concreto, quando já há uma decisão em recurso, não podendo se afirmar se o crédito ora glosado é ou não ilegítimo, a falta de razoabilidade está em se dar o benefício da dúvida em favor do contribuinte, e **não se aplicar os princípios da administração pública conforme veremos adiante.**

O mesmo ocorre quando o Conselheiro Relator deste processo diz que “***não me parece razoável presumir a ilegitimidade do próprio crédito para justificar a sua glosa – notadamente da sua totalidade – porque uma situação não decorre necessariamente da outra***”. Não há de se falar em “ilegitimidade” do crédito fiscal, notadamente quando já havia uma decisão administrativa que atestou a ilegitimidade dos créditos glosados pelo autuante, que não presumiu nada, e sim, lavrou o auto dentro das normas e princípios que regem o direito e a administração tributária.

Pelo exposto no voto do qual divirjo em parte dos fundamentos, o autuante só deveria ter lançado a multa pelo fato de haver lançamento integral e não parcelado conforme prescreve a legislação, porque lhe faltava a certeza da ilegitimidade dos créditos, e isto é um rotundo engano.

É dever da administração pública valorizar o princípio da veracidade, da legalidade e da legitimidade dos atos administrativos. Assim, é que se **já existe uma decisão administrativa declarando o crédito ilegítimo**, não pode se considerar que “**não seja razoável a exigência**”, pois é sim, razoável, à luz dos princípios da administração pública, tais como o da presunção de veracidade e legitimidade.

Vejam os ensinamentos de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2017, p. 556):

A presunção de legitimidade determina que o ato praticado seja dotado de uma presunção relativa de legitimidade, logo, salvo prova em contrário, o ato editado foi feito em conformidade com a lei. O fundamento da presunção de legitimidade dos atos administrativos é a necessidade de que o poder público possa exercer com agilidade suas atribuições, tendo em conta a defesa do interesse público. Essa agilidade inexistiria caso a administração dependesse de manifestação prévia do Poder Judiciário quanto à validade de seus atos toda a vez que os editasse.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2017, p. 277) diz que o mencionado atributo é também conhecido por apresentar outra natureza, a presunção de veracidade. Quanto à veracidade, afirma que é a parte da presunção responsável por qualificar os fatos relacionados com os atos administrativos como verdadeiros, sobretudo, a veracidade é a identificação, a priori, que a Administração Pública adequou de forma correta os fatos na norma legal no momento da edição do ato.

Após confirmação da decisão do recurso da empresa quanto à ilegitimidade do crédito aqui em discussão, não existe a qualquer pendência ou dúvida, ficando evidente a certeza na decisão administrativa que em grau de recurso, declarou a ilegitimidade de tais créditos, e seria um *nonsense* persistir no erro que foi cometido em Primeira Instância, cujo voto divergente claramente demonstra isto.

Ora, havia um processo em andamento que à época do julgamento recorrido, embora ainda sem decisão do recurso, mas que já havia sido devida, legal e legitimamente indeferido, sendo a possibilidade de reversão em recurso, se não impossível, extremamente difícil, já que sequer se

trata de processo de alta complexidade ou de interpretação dúbia.

Assim, é que numa hipótese de que neste momento em que julgamos este processo, ainda não existisse uma decisão do recurso quanto à legitimidade dos créditos, mesmo assim haveria de se dar provimento ao Recurso de Ofício, e se em momento futuro o contribuinte lograsse êxito em provar a legitimidade, **caberia o remédio do controle da legalidade junto à PGE/PROFIS**, razão pela qual, entendo que a decisão já saiu equivocada da primeira instância, dada a falta de atenção do voto vencedor em primeira instância, quanto à apreciação dos princípios que norteiam a administração pública.

Conforme se verifica abaixo, no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, não haveria nenhuma temeridade em se manter o lançamento (no máximo se deveria sustar o julgamento até trânsito em julgado da verificação da legitimidade do crédito extemporâneo), pois o contribuinte poderia se socorrer em eventual decisão administrativa em seu favor, na hipótese de obter êxito em seu recurso quanto à legitimidade dos créditos:

Art. 113. Compete à Procuradoria Geral do Estado - PGE proceder ao controle da legalidade e à Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle – DARC, a inscrição dos créditos tributários na Dívida Ativa.

§ 5º Constatada a existência de vício insanável ou ilegalidade flagrante em lançamento de crédito tributário, ainda que inscrito em dívida ativa, a PGE deverá:

I - representar ao Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, tratando-se de auto de infração;

II - emitir parecer autorizando a DARC proceder ao cancelamento do crédito tributário, tratando-se de notificação fiscal ou débito declarado.

Contudo, já se sabendo que o processo transitou em julgado pela ilegitimidade dos créditos, torna-se insustentável não dar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se a Decisão recorrida, pelo argumento do eminente Relator, em debate nas 2 sessões de julgamento anteriores a esta em que se tomou a decisão, **de que o autuante só poderia lançar a multa no momento da lavratura se tivesse a certeza do julgamento do recurso**, e que por isto mesmo, haveria alguma razoabilidade em se negar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo apenas a multa e não caberia restabelecer o crédito lançado como indevido, para obrigar o autuante a um novo lançamento com multa, quando então foi alertado pelas Conselheiras Evalda Gonçalves e Valdirene Lima de que o contribuinte poderia ser prejudicado por acabar em suportar 2 multas por fatos distintos, o que levou a uma mudança de seu entendimento, inclusive citada no seu voto: “*devo reconhecer, sobretudo após ouvir as ponderações das Ilmas. Conselheiras Evalda de Brito Gonçalves e Valdirene Pinto Lima, em sessão de julgamento, que a manutenção da decisão de primeiro grau resultaria em situação prejudicial ao contribuinte*”.

Enfim, se arguiu durante a sessão de julgamento, que o auto não poderia prosperar integralmente pois no momento do lançamento o autuante sequer poderia ter efetuado a glosa do crédito, já que não havia ainda o trânsito em julgado do processo de pedido do crédito extemporâneo e que mesmo tendo já se comprovado o trânsito em julgado, confirmando que o crédito era mesmo ilegítimo, pasmem, ainda assim se clamou aqui por esta razão, sem embasamento legal, pois nenhuma norma impede o autuante de lançar o crédito tributário com multa respectiva, mesmo que este crédito esteja em discussão administrativa, sendo também inexistente qualquer jurisprudência administrativa ou judicial nesse sentido.

Aliás, a Lei nº 12.209/11 que regula o Processo Administrativo, o art. 59 diz que “*salvo disposição em contrário a interposição em recurso não suspende os efeitos da decisão, havendo a ressalva no parágrafo 1º de que havendo justo receio de prejuízo de difícil reparação decorrente dos efeitos da Decisão recorrida, a autoridade a quem incumbir o conhecimento do recurso poderá de ofício, atribuir-lhe efeito suspensivo*”.

Evidente que não há qualquer prejuízo irreparável ao contribuinte, visto a possibilidade de peticionar à PGE/PROFIS em caso de sucesso no recurso, conforme dita o art. 113 do RPAF, mesmo em caso de inscrição em Dívida Ativa. Isso reforça o quão equivocado foi a decisão de Primeira

Instância.

Enfim, mantendo-se a Decisão recorrida, apenas com multa, obrigando o autuante a lavrar outro Auto de Infração cobrando o imposto, após decisão em recurso, já ocorreu em outras ocasiões e trouxe grandes embaraços, conforme mostrarei adiante, que só confirmou o vaticínio do voto divergente, - *“com a máxima vênia, **resulta em uma situação embaraçosa, pois, ocorrendo o indeferimento da utilização de tais créditos, por ocasião da apreciação do Recurso Voluntário, o Fisco terá que, obrigatoriamente, lavrar outro Auto de Infração, observando o prazo decadencial, para exigir novamente o ICMS creditado indevidamente.***

Chamo a atenção que o **autuante sequer precisaria se basear na existência de um processo de pedido extemporâneo de crédito em processo administrativo**, dado que se ele mesmo tivesse convicção da extemporaneidade e da ilegitimidade, mesmo sem a existência de qualquer processo administrativo em discussão, já poderia fazer o lançamento, e posteriormente no exercício da ampla defesa do contribuinte, se efetuar a devida investigação, inclusive a existência do processo administrativo do pedido de exame do crédito, se verificar a legitimidade ou não, de forma a **preservar o interesse público da possível decadência**, conforme já ocorreu em inúmeros processos.

Não se pode exigir jamais que o autuante no momento da autuação aguarde julgamento de qualquer processo administrativo de um pedido de crédito extemporâneo, transitar em julgado, pois **além do RPAF não vetar o lançamento mesmo na existência de processo em recurso**, o autuante tem condição e motivação para o lançamento, e caso posteriormente a defesa comprove ser legítimo o crédito, restaria a multa pela forma errônea do lançamento extemporâneo, ou mesmo improcedente caso o contribuinte conseguisse provar a total regularidade do seu lançamento.

Há de se lançar o crédito em virtude do interesse público, até mesmo na vigência de uma liminar que suspenda a incidência do imposto, por conta do risco da decadência, e então, como se discutir a sua impossibilidade diante de um processo administrativo que já tem decisão com elevado grau de veracidade e presunção de legitimidade, tão somente porque havia um recurso ainda não transitado em julgado?

Se é possível lançar o crédito mesmo sob vigência de liminar que suspende a incidência do imposto, não se poderia fazê-lo em caso de não haver trânsito em julgado de processo administrativo onde não há uma declaração de efeito suspensivo??

O Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, quanto à matéria assim se manifestou:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. LANÇAMENTO. NÃO-IMPEDIMENTO. 1. A liminar concedida em mandado de segurança possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, IV, do CTN, porém não impede o Fisco de proceder ao lançamento do crédito respectivo. Precedentes: REsp 736.040/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 11.6.2007; REsp 260.040/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 14.12.2006. AgRg no REsp 1058581 / RS--2008/0107844-4- 2. Agravo regimental não provido.”

Ora, nem mesmo na vigência de uma decisão judicial em liminar que garanta ao contribuinte a não incidência do imposto até decisão de mérito, pode se impedir o autuante de efetuar o lançamento, para proteger a administração pública dos efeitos da decadência, que dirá de uma pendência de decisão administrativa sem qualquer declaração de efeito suspensivo.

Para comprovar os embaraços que o voto divergente do Conselheiro Carlos Cabral tão bem alertou, vejamos o que ocorreu em outros processos que a mesma Junta deu provimento parcial, todos com voto divergente de mesmo teor:

O Acórdão **JJF nº 0066-04/21**, da mesma Junta, com o mesmo voto divergente e vencido, julgou o auto lavrado em 26.03.2011, aplicando apenas a multa e na sequência após haver trânsito em julgado do pedido de crédito, o autuante lançou novamente o crédito devido por ilegitimidade.

O Recurso de Ofício da 4ª JF foi julgado conforme Acórdão nº 0000-12/23-VD em 07.02.2023, onde se manteve a Decisão recorrida, por uma simples razão - após a decisão da Junta, como já dito, outro auto foi lavrado pelo autuante, por já haver o trânsito em julgado do processo, por conta da decisão que equivocadamente exigia novo lançamento, e a 2ª CJF assim fundamentou pelo não provimento do Recurso de Ofício – *“ressalto que o valor da parcela do crédito fiscal indeferido foi exigido mediante o Auto de Infração nº 281081.0010/21-5, o qual será julgado nesta mesma sessão.*

Assim, foi estabelecida a confusão já prevista no voto divergente do Conselheiro Carlos Cabral, pois havia sido julgado NULO, o outro auto que o autuante lavrou após a decisão pela procedência parcial, apenas com multa, e nos termos do Acórdão nº 0001-03/22-VD da 3ª JF, com o seguinte argumento:

Foi decidido pela procedência parcial do Auto de Infração, com o entendimento de que “O não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea, estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, mas resulta na aplicação de multa pelo descumprimento dessa determinação regulamentar. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal escriturado de forma extemporânea”.

Portanto, em decisão não unânime, a 4ª JF julgou procedente em parte o referido Auto de Infração, para pagamento da multa pecuniária no valor de R\$ 1.698.996,82, e a mencionada decisão foi objeto de recurso de ofício ainda não apreciado pela Segunda Instância.

Como já mencionado, o primeiro Auto de Infração ainda aguarda decisão definitiva por este CONSEF em Segunda Instância. Se reformada a decisão da 4ª JF para a procedência total da autuação fiscal, o valor exigido neste Auto de Infração já estaria incluído no valor da autuação anterior, que glosou a totalidade do crédito lançado pelo Contribuinte.

Na hipótese de se confirmar a decisão da 4ª JF, a multa foi apurada sobre o valor total creditado e no presente lançamento também é exigida multa sobre o valor considerado indevido e sem o respectivo estorno. Ou seja, haveria lançamento da multa de 60% sobre o mesmo valor em dois Autos de Infração.

Por outro lado, existe a hipótese em que a decisão do Auto de Infração anterior não interfere no presente lançamento, que é de nulidade ou improcedência daquela autuação.

Neste caso, entendo que a lavratura deste Auto de Infração somente deveria acontecer após o julgamento em segunda instância, em razão do efeito suspensivo decorrente do recurso de ofício da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou o Auto de Infração anterior parcialmente procedente.

*Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar com segurança e liquidez a infração, **impõe-se sua nulidade**, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99.*

*Face ao exposto, voto pela **NULIDADE** do Auto de Infração.”*

Por sua vez a 2ª Câmara ao julgar o Recurso de Ofício acima, Acórdão CJF Nº 0000-12/23-VD pelo mesmo Relator, Conselheiro Marcelo Mattedi, uma vez que não foi dado provimento ao recurso no processo anterior com mesmo fato gerador, mantendo apenas a multa, deu então provimento ao recurso do auto julgado NULO:

O Auto de Infração nº 281081.0007/20-6 foi julgado parcialmente procedente pela 4ª JF, excluindo o valor do imposto e mantendo a multa aplicada, em razão da escrituração irregular dos créditos fiscais, tendo sido mantido por esta 2ª CJF, sob a minha relatoria, nesta mesma sessão de julgamento, com o não provimento dos seus Recursos de Ofício e Voluntário.

Tendo sido definido o julgamento do Auto de Infração nº 281081.0007/20-6, mantendo a exigência apenas de multa em razão da escrituração irregular, não há porque manter a nulidade desta autuação, posto que o fato está perfeitamente definido, líquido e certo, após a decisão pelo deferimento parcial do Recurso Voluntário, em 10/10/2020, mediante o Parecer nº 8.999/2020, ratificado em 12/04/2021.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, julgando PROCEDENTE o Auto de Infração.

Veja que no caso acima, o contribuinte acabou se prejudicando porque foi multado em um processo, por falta de “certeza da ilegitimidade do crédito” e no segundo, tendo a certeza, foi autuado e multado também em 60%, ocorrendo o que a Conselheira Valdirene Lima alertou, que

no primeiro caso fica a multa simplesmente por crédito um extemporâneo lançado em única vez, porém sem a “certeza da ilegitimidade” e no segundo, o imposto e multa por crédito já confirmado como ilegítimo, sendo irrelevante o fato de ter sido lançado em única vez, e como são fatos jurídicos diferentes, o contribuinte suportou 2 multas em 2 lançamentos.

Vejam senhores conselheiros, que se materializou o alerta feito pelo Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira, que se revelou profético, quanto ao enorme embaraço pois era evidente que o autuante iria lavrar outro Auto de Infração na expectativa de que o primeiro auto iria ficar apenas com a multa por descumprimento de obrigação acessória, e não poderia esperar o desfecho tendo em vista o prazo decadencial, para lançar também o descumprimento de obrigação principal.

Vejam os outros Acórdãos nº 0002-03/22, em que a 3ª JJJ também julgou Nulo:

O Defendente também alegou que o débito objeto de cobrança na presente autuação, qual seja, o aproveitamento extemporâneo de crédito de ICMS ST sobre transposição de estoque, referente ao período de agosto de 2017 a setembro de 2018, relacionado ao Pedido de Restituição no valor de R\$ 250.519,34, já se encontra em discussão no bojo do Auto de Infração nº 281081.0010/20-7, lavrado em 14/09/2020.

O mencionado AI 281.081.0010/20-7, foi julgado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do ACÓRDÃO JJJ Nº 0096-04/21 (decidido também pela quarta junta com voto divergente do Conselheiro Carlos Cabral), que decidiu exclusivamente pela aplicação de multa por descumprimento da determinação regulamentar, penalidade prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, excluindo da autuação o valor referente ao crédito fiscal utilizado em relação ao AI nº 281.081.0010/20-7, de acordo com os esclarecimentos prestados pelo autuante.

Na hipótese de se confirmar a decisão da 4ª JJJ, a multa que foi apurada sobre o valor total creditado também é exigida sobre o valor considerado indevido neste Auto de Infração. Ou seja, haveria lançamento da multa de 60% sobre o mesmo valor em dois Autos de Infração. Por outro lado, existe a hipótese em que a decisão do Auto de Infração anterior não interfere no presente lançamento, que é de nulidade ou improcedência daquela autuação.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

O Recurso Voluntário do processo acima, foi julgado por este mesmo Conselheiro, Ildemar Landin:

*PROCESSO - A. I. Nº 281081.0011/21-1 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - TIM S.A. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJJ nº 0002-03/22-VD ORIGEM - IFEP SERVIÇOS PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/07/2022 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0152-11/22-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. No caso, pode se afirmar sem qualquer sombra de dúvidas que o outro processo foi julgado procedente em parte, sem nenhuma certeza e liquidez da legitimidade do crédito, de forma a se aplicar apenas a multa, por supostamente se considerar que poderiam ser legítimos, e o voto divergente, embora tenha dado ênfase à falta de certeza e liquidez, divergiu não pela nulidade, mas mantendo a procedência do auto. **Este processo, ao contrário, já está plenamente revestido de certeza e liquidez.** Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Procedente. Decisão unânime.*

Ao final do voto, consta a seguinte recomendação:

Contudo, entendo ser conveniente que o resultado deste julgamento seja devidamente comunicado ou anexado pela própria Administração ou pelo próprio autuado ao outro processo ainda em andamento neste Conselho de Fazenda, de forma a reforçar a nulidade daquele, já que foi mantida apenas uma multa, presumindo-se que os créditos eram legítimos e comprovadamente não são.

O outro processo está sob a relatoria do Conselheiro Fernando Brito Araújo, que tendo tomado conhecimento do Acórdão acima, retirou de pauta o processo que estava para ser julgado poucos dias depois, para então pautar novamente o processo, para fazer constar o julgamento anterior, que tinha os mesmos fatos geradores após o trânsito em julgado do indeferimento do crédito.

A Decisão recorrida, repito, ao contrário do que foi dito pelo Relator, não tem qualquer razoabilidade por desprezar vários princípios da administração pública, aplicando o inverso (a supremacia do interesse privado sobre o interesse público), só porque havia um processo pendente de recurso, que conforme sabemos, já confirmou a ilegitimidade dos créditos, e assim, mais seguro e revestido de certeza e liquidez se tornou o lançamento, razão pela qual voto pelo provimento do Recurso de Ofício, restabelecendo o lançamento original, porém com as devidas

considerações contrários a alguns dos fundamentos do voto do nobre Relator deste processo.

Querer manter a multa para se lançar o crédito em novo Auto de Infração, além de onerar ainda mais o contribuinte com 2 multas, também atenta contra os princípios da celeridade, economicidade e do formalismo moderado que regem o processo administrativo fiscal.

Quanto ao Recurso Voluntário, acompanho integralmente os fundamentos posto no voto do Relator, e também Nego Provimento.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0009/20-9**, lavrado contra. **TIM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$402.469,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO EM SEPARADO

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS