

PROCESSO - A. I. Nº 206888.0038/17-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0141-05/22-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/05/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C/JF Nº 0123-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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, parte deles contratados para realização de atividades dentro do estabelecimento minerário do sujeito passivo, com a finalidade de impulsionar máquinas, veículos e equipamentos. Parecer técnico especializado, combinado com Diligência 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 nº 7.014/96, corretamente apontado na autuação. Necessidade de refazimento da escrita. Mantida a redução dos valores autuados com base em diligência executada pela ASTEC/CONSEF. Mantida a decisão de primeiro grau. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) em face do Acórdão em epígrafe, de sua própria lavra, que concluíra pela parcial subsistência do lançamento tributário.

O Autuado, ora Recorrido, se viu com isso desonerado do montante de R\$ 1.990.884,33 (fl. 283) ao tempo da prolação da decisão.

O Auto de Infração fora lavrado em 11/07/2017 e notificado ao Autuado (Inscrição Estadual nº 123.488.662) em 07/07/2017, tendo por objeto os períodos de apuração de junho de 2015 a março de 2017 e a irregularidade descrita do seguinte modo:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.43: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS oriundo de operação não tributada de serviço de transporte intramunicipal. [...] **Enquadramento Legal:** Art. 12 da Lei 8.534/02 C/C art. 265, inciso XCIV do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Art. 42, VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 1.045.168,84.

Os Autuantes ainda lançaram nos autos (fl. 06) o seguinte texto explicativo:

Utilização de crédito fiscal indevido incidente sobre óleo por frota de terceiros. Apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, destacado em notas fiscais de aquisição de óleo diesel combustível utilizado em veículos de propriedade de outras empresas (terceiros), contratados para prestação de serviços de transportes de empregados dentro do próprio Município de Barrocas, serviços de terraplanagem

*das vias de acesso à mina, escavações de barragens de rejeitos, caminhão pipa, munch, guindaste, veículos à disposição da administração, com em atividade de apoio, auxiliar, manutenção, ou seja, atividades secundárias, não vinculadas atividade principal do estabelecimento fiscalizado, exemplo de L200 HYLUX, RANGER, ambulância dentre outros. Ocorre que a contratante dos serviços - a empresa autuada -, fornece às empresas contratadas para execução de tais serviços o combustível utilizado por esta frota de terceiros, cuja atividade que executa, são **TRIBUTADAS PELO ISS OU ISQN**, de modo que diante desta situação - execução pelo pelas empresas contratadas de atividades tributadas pelo ISS - fica vedada a utilização pela autuada, dos créditos fiscais de ICMS, em relação ao combustível por ela fornecido às empresas contratadas. Ademais, que se deixe aqui registrado que, todo o fornecimento do referido combustível é transferido para estes terceiros contratados sem a emissão da respectiva nota fiscal. Ou seja, com o seu procedimento, comete duas infrações, quais sejam, saídas de combustíveis sem a emissão de nota fiscal e utilização de crédito fiscal indevido de óleo diesel por veículos de frota de terceiros que executaram operações tributadas pelo ISS.*

O contraditório desenvolveu-se regularmente, com **Defesa** (fls. 11 a 21-v., com documentos das fls. 22 a 39, aduzindo em síntese nulidade por inconcludência - cobrança de imposto e multa por apropriação de crédito fiscal, em face de empresa que mantém volume de crédito escritural; e improcedência parcial, com base em “perícia contábil” que aponta que parte dos combustíveis são empregados em etapas do processo produtivo); **Informação Fiscal** (fls. 45 a 223 - sustentando o Auto de Infração com muitas transcrições de legislação, julgados administrativos, inclusive de outros entes federativos, julgados do Poder Judiciário, fotografias); e duas **Diligências à ASTEC** (*Requisições* às fls. 229 e 244; *Pareceres* às fls. 232 a 235, e 245 a 248; *Manifestações do Autuado* às fls. 251, anuindo com o resultado da diligência; *Manifestações do Autuante* à fl. 239 - concordando tecnicamente com o Parecer, fazendo ressalvas).

Em sessão realizada aos 09/08/2022, a 5ª JJF concluiu pela procedência parcial, consoante fundamentação a seguir transcrita:

VOTO

Cumpra 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 arranjo 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 impulsionar 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, inexistente 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 irrelevante 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 5ª JF, 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 autuantes, 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, efetuar a compensação sem qualquer impeditivo, já que o direito de compensar crédito fiscal já lançado não se sujeita à decadência.

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

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

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

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

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

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

1. Efetivamente, a questão aqui debatida revela-se polêmica, a ponto de suscitar a interposição de recurso administrativo extraordinário, quer fundamentado em violação à legislação tributária vigorante naquela época, quer fundamentado em corrente “jurisprudencial” majoritária no CONSEF. Tanto assim é que o 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 Sabagg [In “Manual de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 2016, pp. 157/158]:

“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, lembre-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 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 lançados indevidamente.

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

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

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

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

A regra quinquenal prevista no parágrafo único do art. 23 da LC 87/96, repetida pelo parágrafo único do art. 31 da Lei 7.014/96, não se volta para o sujeito ativo e sim para o contribuinte. Este último será quem pagará pela omissão se, em cinco anos, contados da data da emissão do documento fiscal, deixar de “utilizar” o crédito, aqui entendido como o uso do valor através do lançamento na sua escrita.

Veja-se o mandamento legal contido na lei complementar:

“Art. 23...

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

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

“É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não-cumulatividade - mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com 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” (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 acerto 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 cumpra com esta obrigação de fazer equivale a desatender os comandos contidos no art. 142 do CTN.

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

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

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

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

Tal 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 escriturado equivocadamente, ao lado da obrigação do contribuinte remontar a sua escrita.

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

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

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

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

Por fim, 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.

Foi interposto Recurso de Ofício. Intimado o autuado da decisão (fl. 291), lavrou-se termo à fl. 293 de intempestividade do Recurso Voluntário (não há nos autos maior notícia sobre o mesmo).

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos e, por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 13/04/2023, para julgamento.

O conselheiro Eduardo Ramos de Santana declarou impedido de participar do julgamento por ter composto na decisão de Primeira Instância.

VOTO

O Recurso de Ofício é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629, de 09/07/1999 em sua atual redação – RPAF/99), por isso dele conheço.

O feito, demanda examinar se agiu com acerto a 5ª JJF ao julgar parcialmente subsistente o lançamento de ofício, para aplicar a multa (60% sobre o valor do crédito remanescente) atinente à apropriação de crédito fiscal de ICMS decorrente da aquisição de combustível “óleo diesel”, que a Fiscalização afirma ter-se destinado a atividade alheia à do estabelecimento.

Cabe desde já um adendo: a acusação não é muito clara. Oras afirma que o combustível foi destinado a terceiros, prestadores de serviços de transporte intramunicipal de cargas e passageiros, o que é objeto de outro imposto (ISS); oras afirma que o combustível foi empregado para uso ou consumo do estabelecimento, o que vedaria qualquer crédito fiscal; oras, ainda, afirma que o combustível foi tredestinado (adquirido para repasse, sem notas, a terceiro), o que implicaria infração distinta (cuja imposição não se tem notícia nestes autos).

De qualquer modo, afirma a Fiscalização, todo o crédito deveria ser glosado, cobrando-se o seu montante como se se tratasse de ICMS omitido, e mais a multa de 60%.

A objeção posta pelo Sujeito Passivo não foi inteiramente rechaçada pela Fiscalização e foi acolhida pelo órgão julgador: é que o Sujeito Passivo acumula créditos escriturados em sua escrita fiscal durante o período (créditos esses que não foram objeto da ação fiscal), de modo que não há que se cobrar, com a glosa, o tributo supostamente omitido; e que parte dos créditos está vinculado ao setor produtivo da mineradora (premissa que se extraiu a partir do Parecer da ASTEC, e do Parecer Técnico - intitulado “Perícia Técnica”, de fls. 30 a 39 -, não satisfatoriamente

combatido pela Informação Fiscal).

É dizer, agora consoante o voto condutor do julgado *sub examine*: expurgado o lançamento atinente a insumos do processo minerário (crédito fiscal havido como legítimo), reconheceu-se que o Sujeito Passivo não “usou” (não aproveitou) o crédito (no sentido de fazer face ao montante do tributo apurado no período), pois havia crédito fiscal escriturado em montante muito superior ao do montante do tributo apurado. Escriturou-se crédito indevidamente, sem repercussão econômica de imposto a recolher.

Com efeito, as diligências empreendidas no âmbito da ASTEC foram satisfatórias em evidenciar tal crédito escriturário (e seu montante), e a repercussão econômica nula, à luz da escrita fiscal do Sujeito Passivo.

Desnecessário dizer mais.

Nada tenho a opor às conclusões da 5ª JJF, que empreendeu um cuidadoso trabalho de exame das provas trazidas pela Fiscalização, pela Autuada e pela ASTEC, decidindo com fundamentação robustecida com julgados deste Conselho, julgados do Poder Judiciário, e escólios da doutrina tributarista.

Ante o exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter julgado o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, devendo o contribuinte efetuar o estorno do crédito deste montante em junho de 2017, 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 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206888.0038/17-9**, lavrado contra **FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 85.878,50**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Recomenda-se ao o contribuinte efetuar o estorno do crédito deste montante em junho de 2017, 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS