

PROCESSO - A. I. Nº 279127.0067/07-7
RECORRENTE - CALÇADOS AZALÉIA NORDESTE S/A. (CALÇADOS AZALÉIA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0312-04/07
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 17/03/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0015-12/08

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. O autuado, beneficiário do PROCOMEX, compensou os créditos fiscais resultantes da aplicação dos percentuais fixados em resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE com os débitos decorrentes do imposto retido por substituição tributária [CALÇADOS, TRANSPORTES e ALIMENTOS], sem ter sido autorizado por ato específico do Secretário da Fazenda, conforme disposto no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05. Modificada a Decisão recorrida. A conduta do contribuinte resultou em descumprimento de obrigação acessória. Aplicada a multa prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Não acolhida à arguição preliminar de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da JJF que considerou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, interposto pelo contribuinte visando modificá-la.

O lançamento de ofício, lavrado em 20/08/07, exige ICMS no valor de R\$755.083,01, por ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Em seu voto o Sr. relator rejeitou o pedido de nulidade, tendo em vista que o fato do contribuinte ter solicitado autorização do Secretário da Fazenda para utilizar créditos fiscais no pagamento de imposto devido e não ter obtido resposta a seu pleito não se enquadra nas situações previstas de nulidade contidas no art. 18 do RPAF/BA. Observa que este argumento deve ser apreciado quando do mérito da questão.

No mérito, o Sr. relator rememora a infração e a narrativa feita pelo autuado quanto ao até aqui ocorrido. Como vimos, o lançamento de ofício refere-se à falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas, no período de abril a julho de 2007.

De acordo com o autuado aconteceu inicialmente um contrato de abertura de crédito FIXO FUNDESE/PROCOMEX com o DESENBAHIA, financiando o imposto incidente na importação de produtos destinados à comercialização e industrialização. Tendo sido interrompida a modalidade de liberação de Recursos pelo DESENBAHIA, optou pela utilização de créditos na forma prevista na Lei nº 9.430/05, regulamentado pelo Dec. 9.246/05. A partir de abril de 2007 passaram a utilizar o crédito fiscal não absorvido no final de cada período para pagamento de seus débitos do ICMS, decorrentes de retenção por substituição tributária.

Salienta que “o art. 4º da Lei nº 9.430/95 estabeleceu que em substituição ao incentivo previsto na Lei nº 7.024/97, o Poder Executivo poderia autorizar os contribuintes habilitados no PROCOMEX a efetuarem lançamento de crédito fiscal em valor equivalente, observado os limites e condições estabelecidos em decreto regulamentar, no caso, o Decreto nº 9.426/05, que autorizou aos contribuintes beneficiários do incentivo instituído pela Lei nº 7.024, a utilizar crédito fiscal em

ACÓRDÃO CJF Nº 0015-12/08

valor equivalente ao resultante da aplicação dos percentuais fixados e resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE, mediante formalização de opção perante aquele órgão e o art. 12 do mencionado Decreto, estabelecia que o crédito fiscal não absorvido no final de cada período de apuração do imposto, poderia ser utilizado ou transferido a outros contribuintes localizados neste Estado para pagamento de débitos decorrentes da entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea ou autuação fiscal, mediante emissão de nota fiscal do próprio contribuinte, observados os limites e as condições estabelecidos em regime especial.”

Menciona que em 18 de julho de 2006, o Decreto nº 10.057/06 inseriu o art. 12-A no Decreto nº 9.426/05, passando a ter a seguinte redação:

Art. 12-A. O crédito fiscal previsto no art. 10, não absorvido no final de cada período de apuração do imposto, poderá ser, mediante autorização do Secretário da Fazenda, através de ato específico, em cada caso:

I - utilizado pelo próprio contribuinte para pagamentos de débitos decorrentes de entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea, autuação fiscal ou do imposto retido por substituição tributária;

II – transferidos a outros contribuintes localizados neste Estado para pagamentos de débitos decorrentes de entrada de mercadorias do exterior, denuncia espontânea ou autuação fiscal ou dedução no regime normal de apuração do imposto a recolher.

E expressa seu entendimento no sentido de que “*em relação ao imposto retido e não recolhido pelo impugnante no prazo estabelecido na legislação tributária, relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de maio a agosto/07, apesar de existir previsão regulamentar para utilizar o crédito fiscal não absorvido no final de cada período de apuração do imposto, para pagamento de imposto retido, constato que o caput do art. 12-A estabelece que a utilização do crédito acumulado, só poderá ser utilizada, mediante autorização do Secretário da Fazenda, através de ato específico, em cada caso”*”.

E conclui inicialmente que “*no presente caso, não tendo recolhido o ICMS substituto regularmente escriturado, no prazo estabelecido pela legislação tributária, fica caracterizado o cometimento da infração.*”

E quanto à alegação de que o valor do imposto retido, foi compensado com crédito fiscal acumulado, entende que a mesma não pode ser acatada, tendo em vista que, para utilizar o crédito fiscal acumulado, é necessário que haja autorização específica do Secretário da Fazenda, conforme disposto no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05, com as alterações inseridas pelo Decreto nº 10.057/06 e não foi trazido ao processo qualquer prova desta autorização.

No que diz respeito ao argumento de que a não resposta pela administração pública, deve se presumir a legitimidade da utilização dos créditos do PROCOMEX para quitação de outros débitos, entendeu que não poderia ser acolhida, em razão de que a condição estabelecida no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05, é impositiva (mediante autorização do Secretário) e não cabe outra interpretação. E arremata “*ao utilizar os créditos fiscais, sem a devida autorização o contribuinte assumiu o risco e a responsabilidade pelo cometimento da infração apontada”*”.

Quanto à alegação de que agiu de boa-fé, não com intuito doloso e que o débito não pode ser aumentado com aplicação de uma multa de 150%, entendeu que se trata de um pedido de dispensa de multa por infração de obrigação principal, e que a Junta de Julgamento não tem competência para apreciar tal pedido.

Por fim conclui que restou comprovado o cometimento da infração e vota, no que foi acompanhado pelos demais membros da JJF pela Procedência do Auto de Infração.

O contribuinte no presente Recurso Voluntário apresentado às fls. 140 a 161, praticamente repete todo o teor da já apresentada e analisada impugnação.

Volta afirmar que tem como atividade a industrialização e comercialização de calçados, artigos de vestuário, couro e artefatos de couro em geral, materiais plásticos e similares. Reafirma que em 12/03/99 firmou contrato de abertura de crédito fixo FUNDESE/PROCOMEX nº 99/06 com o

DESENBAHIA, com finalidade de estimular as exportações e financiar a importação. Que conforme cláusula terceira do mencionado contrato, os recursos dos empréstimos destina-se à implantação da unidade fabril do estabelecimento autuado. Que a liberação dos créditos mensais, após comprovações das exportações foi interrompida, tendo sido restabelecido o incentivo fiscal através do Decreto nº 9.426/05, com a concessão de créditos fiscais em substituição à liberação de recursos em moeda corrente, tendo o recorrente manifestado formalmente e passado a fazer uso dos créditos fiscais do PROCOMEX para pagamento de débitos de ICMS próprios e decorrentes de operações com substituição tributária. Volta a salientar que em 12/07/06, o Decreto nº 10.057/06 alterou a redação do art. 12-A do Decreto nº 9.426/05, que novamente transcreve desta vez à fl. 142, disciplinando regras para aproveitamento de créditos fiscais decorrentes do PROCOMEX e repete que considerando a previsão constante do *caput* relativo à utilização de créditos, protocolizou em 21/08/06, requerimento de nº 133500/2006-7, estando até a data da petição, pendente de apreciação pelo Fisco.

Retoma o argumento de que considerando que preenchia todos os requisitos necessários para fruição do benefício de pagamento de ICMS com créditos do PROCOMEX, passou a utilizá-los mensalmente, acreditando na celeridade de autorização do Fisco baiano, o que acabou não se confirmando e ficou surpreso com a lavratura do presente Auto de Infração que reclama valores exatamente dos créditos do PROCOMEX utilizados por ele, tendo sido comunicado previamente que poderia recolher o imposto com os acréscimos moratórios e não tendo feito, lavrado o Auto de Infração com a imposição de multa.

Volta suscitar a nulidade da autuação, mantendo o entendimento que a morosidade da administração pública gera insegurança e causa prejuízo ao contribuinte, face à inexistência de resposta a seu pleito. Alega outra vez que com a promulgação da Emenda Constitucional 19/98, se deu início a uma reforma administrativa, estabelecendo o princípio da eficiência para nortear os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, na atuação da administração pública. Volta a alegação de que a exemplo disso, a edição da Lei nº 9.784/99, disciplinou o processo administrativo no âmbito da administração pública federal e que os artigos 48 e 49, que transcreveu à fl. 15, estabelecem a obrigação de emitir decisões em processos administrativos num prazo de trinta dias, salvo prorrogação por igual período.

Repete que na situação presente, tendo cumprido à risca o que determina a legislação tributária para fruição dos créditos do PROCOMEX, bastaria uma resposta positiva para homologar os créditos utilizados ou se negativa, teria promovido o lançamento do tributo não pago. Ratifica que o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN) versa sobre lançamento por homologação, hipótese em que o contribuinte efetua o pagamento do tributo sob condição resolutória de ulterior homologação, mas que o Fisco ao invés de presumir a legitimidade da utilização dos créditos do PROCOMEX para quitação de outros débitos, decidiu que as compensações efetuadas no período não teriam qualquer efeito e consequentemente gerando um débito a ser pago.

Salienta mais uma vez que está há dez meses aguardando um pronunciamento do Fisco, ficando impedido de exercer o seu legítimo direito à utilização dos créditos do PROCOMEX e questiona a consequência que o atraso lhe causa. Retoma o argumento de que tendo decorrido trinta dias sem uma resposta, deve ser legitimado o pleito pretendido. Reafirma que a jurisprudência pátria lhe dá amparo, conforme decisões prolatadas por Tribunais Superiores que volta a transcrever às fls. 146 a 149. Invoca novamente a aplicação do princípio da boa-fé do recorrente, que em nenhum momento se negou a cumprir o que determina a legislação estadual, adequando-se as alterações promovidas pelo Governo do Estado da Bahia para fruição de benefícios fiscais, ressaltando que a extinção do FUNDESE e implantação do PROCOMEX representaram prejuízo para a impugnante o que resultou em acúmulo de créditos fiscais praticamente inutilizáveis em face das limitações impostas pelo governo, sem dar resposta a autorização para uso de créditos acumulados e ainda vindo ser autuado pelo Fisco. Volta a salientar que o art. 113 do Código Civil determina a interpretação dos negócios jurídicos conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração, não podendo ser desrespeitado o princípio do que foi pactuado (*venire contra factum proprium*).

Transcreve novamente parte de texto de autoria de Judith Martins Costa, e decisões prolatadas por Tribunais Superiores (fls. 150 e 152), para reforçar o seu posicionamento de que o contrato firmado entre as partes prevê o direito à utilização dos créditos fiscais do PROCOMEX e não pode o Fisco deixar de autorizar a sua utilização por falta de resposta ao pedido formulado.

Diz outra vez que na hipótese das razões expostas não serem acolhidas firma a idéia de que a autuação representa manifesto abuso de direito da fiscalização, por ter excedido os limites da equidade e da boa-fé, nos termos do art. 187 do Código Civil, por ter o Fisco deixado pendente o pedido de autorização de uso de crédito fiscal por mais de oito meses e lavrado o Auto de Infração. Cita novamente trechos de autoria dos professores João de Matos Antunes Varela e Renato Ribeiro, também para reforçar o seu entendimento que a inércia do Fisco, configura manifesto abuso de direito conferido ao Estado.

Volta ponderar que mesmo que exista regra expressa no sentido de exigir autorização do Fisco para utilização dos créditos do PROCOMEX, a regra não pode ser aplicada indistintamente e sim interpretada diante das circunstâncias existentes no caso concreto. Ressalta novamente que a interpretação da lei pelo aplicador do direito é indispensável para se obter a justiça na situação presente. Volta a citar trecho de autoria do professor Humberto Ávila, que versa sobre a distinção entre princípios e regras, fatos e correspondência da consequência por ela prevista. Ressalta outra vez que na situação presente se o governo criou um incentivo fiscal com objetivo de trazer novos empreendimentos para o Estado da Bahia, não pode se distanciar o Fisco ao retirar com uma mão o que o Governo do Estado concedeu com a outra. Volta a questionar qual a garantia que terão antigos e novos investidores diante do presente caso.

Salienta outra vez que não pretende que seja declarada a inconstitucionalidade do art. 12-A do Dec. 9.426/06, mesmo porque é impossível nessa seara administrativa, e sim uma interpretação razoável do dispositivo legal, reconhecendo-se diante das circunstâncias fáticas existentes, não poder ser aplicado de forma integral, recorrendo novamente a citação do professor Humberto Ávila (fl. 158) sobre a razoabilidade como instrumento metodológico para demonstrar que *“a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação”*. Salienta de novo que na situação presente, a autorização prévia para utilização de créditos do PROCOMEX não pode ser transformada em arma do Fisco para impedir a fruição de benefício fiscal por sua parte. Ratifica o argumento que mesmo inexistindo autorização para utilização dos créditos do PROCOMEX, tal fato ocorreu por inércia administrativa na apreciação dos pedidos e que não tendo agido com intuito doloso, o débito não pode ser aumentado com aplicação de uma multa de 150% sobre o valor supostamente devido, tendo em vista que o não adimplemento da obrigação tributária decorreu do silêncio da administração tributária na apreciação do pedido de autorização de uso do crédito fiscal. Requer que, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriormente formulados, devem ser excluídos do lançamento os valores relativos à multa de 150% aplicada sobre o montante de créditos do PROCOMEX utilizados para pagamento de débitos de ICMS por substituição tributária.

Por fim, requer que seja recebido nos seus efeitos suspensivo e devolutivo o presente Recurso Voluntário mantendo-se a suspensão da exigibilidade do crédito até Decisão final e após, seja desconstituído o crédito tributário seja reduzido o montante do débito pela exclusão da multa de 150% ou seja reduzido montante do crédito tributário pelas razões expostas.

A Sra. procuradora após breve relato sobre o ocorrido conclui que *“a questão posta sob análise cinge-se ao fato de que, tendo o contribuinte optado pela utilização dos créditos na forma prevista na Lei nº 9430/05, deveria o recorrente ter observado o quanto disposto no Decreto nº 10.057/06 que inseriu o Art. 12-A no Decreto nº 9.426/05, condicionando a utilização do crédito fiscal não absorvido no final de cada período de apuração do imposto à “autorização do Secretário da Fazenda, através de ato específico” condição essa que não foi obedecida pelo contribuinte. Correto está o entendimento manifestado na Decisão a quo, que asseverou que, ao utilizar os créditos fiscais sem a devida autorização do Secretário da Fazenda, o contribuinte assumiu o risco e a responsabilidade pelo cometimento da infração que lhe fora imputada”*

VOTO

Como bem colocou a Sra. procuradora representante da PGE/PROFIS o fulcro do PAF em análise diz respeito ao fato de que, tendo o contribuinte optado pela utilização dos créditos na forma prevista na Lei nº 9430/05, deveria ou não ter observado o quanto disposto no Decreto nº 10.057/06 que inseriu o art. 12-A no Decreto nº 9.426/05, condicionando a utilização do crédito fiscal não absorvido no final de cada período de apuração do imposto à *“autorização do Secretário da Fazenda, através de ato específico”*.

Como vimos, esse requisito não foi observado pelo ora recorrente.

Inicialmente podemos observar que não há dúvidas sobre o caráter de beneficiária de um regime privilegiado de tributação por parte da Empresa assistida que está por um programa de incentivo fiscal ofertado pelo Estado da Bahia.

Concordo com o recorrente, que, apesar de não ser advogado, demonstrando um bom conhecimento jurídico afirma que *“a regra não pode ser aplicada indistintamente e sim interpretada diante das circunstâncias existentes no caso concreto”*.

Creio também que não só não caberia, como também não seria o caso de falar-se em *“inconstitucionalidade do art. 12-A do Decreto nº 9.426/06”*, independente dos impedimentos legais para sua apreciação total neste fórum.

O sobre ser razoável na interpretação e na aplicação da norma me conduz a ponderações. Procede a afirmação de que a autorização prévia para utilização de créditos pode ser transformada em arma do Fisco para impedir a fruição de benefício fiscal? Tem razão o contribuinte quando afirma que a inexistência da autorização ocorreu por inércia administrativa na apreciação dos pedidos? Responderia negativamente a primeira e positivamente a segunda.

Tenho por princípio buscar interpretar a norma tributária dentro das suas circunstâncias. E no presente lançamento entendo que o contribuinte agiu precipitadamente incorrendo assim em uma infração à norma. Questiono, porém, se a sua conduta resultou no descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória?

Condicionar o uso do crédito tributário a autorização de um funcionário, no caso o Secretário da Fazenda, entendo ser razoável e, neste caso, também legal. Observo porém, data vênua, que não tem o condão de conceder o crédito do ponto de vista material, já que este direito do contribuinte resulta de operações por ele realizadas e que devem ser submetidas, como foram, ao crivo da fiscalização estadual para análise rigorosa de sua procedência ou não.

A ausência de manifestação dentro de um prazo, digamos, normal, não pode penalizar o requerente. Se por questões de política fiscal ou por qualquer outro motivo justificável o crédito não possa ser concedido, que a autoridade se manifeste.

Numa outra interpretação, que considero possível, poderíamos até dar a este “pedido de autorização” a conotação, por exemplo, de uma consulta. Ou seja, o contribuinte apresenta um pedido onde entende ser detentor de um crédito por força de tais e tais normas. Ora o contribuinte comunica oficialmente ao Estado que pretende fazer uso de um dos seus direitos e espera uma manifestação oportuna do Estado. Enquanto o Estado não se manifestar o contribuinte não poderia, como ocorre na consulta, ser penalizado. Diriam os mais prudentes: mas na hipótese em análise o contribuinte fez uso de um direito sem aguardar uma resposta por parte do Estado. Correta a colocação. Porém se o contribuinte usa um direito que entende ser possível, pois obedece a lei, por que esperar, um tempo além do razoável para o Estado manifestar-se?

Entendo que, se no hipotético exemplo, a autoridade resolver indeferir o pedido, por razões que impeçam o uso de tais direitos, o contribuinte, aí sim, deve ser autuado porque usou indevidamente um direito, dando-lhe, logicamente, o prazo legal para o seu enquadramento na resposta.

Concluo, e assim, voto, no sentido de que a norma desrespeitada pelo contribuinte tem caráter acessório e como tal deve ser a sanção para o seu descumprimento. Tratando-se de infração inespecífica, redação, diga-se de passagem, estranha ao direito sancionador tributário, mas aceitável pela nossa jurisprudência administrativa, a multa deve ser de R\$50,00.

Em consequência dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para alterar a Decisão da JJF e considerar, portanto, PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

Sugiro que a fiscalização continue acompanhando, como sempre tem feito, o contribuinte para em caso de indeferimento do pedido, dar ao recorrente prazo razoável para recolhimento do imposto indevidamente utilizado, sob pena de aplicação da penalidade cabível.

VOTO DISCORDANTE

Com o devido respeito, discordo do posicionamento do ilustre relator, pois, comungando como o opinativo da PGE/PROFIS, considero que a infração está caracterizada, que a Decisão de Primeira Instância está correta e que, portanto, o Acórdão recorrido não carece de qualquer reparo.

Conforme já dito neste processo, a matéria em apreciação trata da utilização de créditos fiscais acumulados para pagamento de imposto retido por substituição tributária, sem a devida autorização do Secretário da Fazenda, conforme previsto no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05.

Foi correta a Decisão recorrida, uma vez que o disposto no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05 expressamente condicionava a utilização do crédito fiscal em questão a prévia autorização do Secretário da Fazenda, através de ato específico, condição que não foi observada pelo recorrente. Essa prévia autorização era, em verdade, uma condição essencial à validade da utilização do crédito fiscal em questão.

Mesmo interpretando, à luz das circunstâncias existentes no caso concreto, a regra contida no citado artigo 12-A, não vislumbro como se afirmar, com segurança, que a conduta irregular do recorrente resultou no descumprimento de mera obrigação acessória, já que as peças processuais não permitem que se tenha certeza da existência e da legalidade desses créditos fiscais utilizados de forma precipitada.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279127.0067/07-7, lavrado contra **CALÇADOS AZALÉIA NORDESTE S/A. (CALÇADOS AZALÉIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Helcônio de Souza Almeida, Fauze Midlej, Nelson Antônio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

VOTO VENCIDO/DIVERGENTE - Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

ÁLVARO VIEIRA BARRETO – VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CAZALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS