

PROCESSO - A. I. N° 279127.0067/07-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CALÇADOS AZALÉIA NORDESTE S/A.
RECURSO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Acórdão 2^a CJF n° 0015-12/06
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 08/10/2009

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS N° 0038-21/09

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 sem ter sido autorizado por ato específico do Secretário da Fazenda, conforme disposto no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05. O Recurso Extraordinário sustenta que a Decisão recorrida contrariou à legislação tributária vigente, bem como, o entendimento manifestado em decisões deste órgão julgador. Assiste razão ao recorrente. Reformada a Decisão da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela PGE/PROFIS, com supedâneo no art. 169, II, “c”, do RPAF/99, contra o Acórdão CJF nº 0015-12/08 (fls. 191/196), que julgou, em Decisão não unânime, Parcialmente Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 20/08/07, para exigir ICMS no valor de R\$755.083,01, tendo por acusação a falta do recolhimento do referido imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

A 4^a JJF, através do Acórdão JJF N° 0312-04/07 rejeitou, em preliminar, a nulidade do lançamento fiscal suscitada pelo impugnante, uma vez que não se enquadrava nas previsões do art. 18 do RPAF/BA o fato da empresa não ter recebido, em tempo hábil, resposta do Sr. Secretário da Fazenda a respeito do seu pedido para utilização de créditos fiscais no pagamento de imposto devido.

No mérito, a Junta de Julgamento Fiscal relatou que o autuado firmou 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 Decreto nº 9.246/05. A partir de abril de 2007 passou 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.

Após analisar as determinações do art. 4º da Lei 9.430/95 e a Lei nº 7.024, os julgadores da 1^a Instância ressaltaram que, em 18 de julho de 2006, o Dec. nº 10.057/06 inseriu o art. 12-A no Dec. 9.426/05, permitindo ao autuado o direito de utilizar o crédito fiscal não absorvido no final de cada período de apuração do imposto retido, como feito na presente lide (maio a agosto de 2007). Entretanto, a empresa não observou as determinações do *caput* do art. 12-A, ou seja, esta utilização somente poderia ocorrer mediante autorização do Secretário da Fazenda, através de ato específico, em cada caso.

A JJF não acolheu o argumento defensivo de ter havido uma presunção de legitimidade da utilização dos créditos do PROCOMEX para quitação de outros débitos diante do excesso de prazo da administração pública em lhe conceder uma resposta à solicitação, ao entendimento de que *a condição estabelecida no art. 12-A do Dec. 9.426/05, é impositiva (mediante autorização do Secretário) e não cabe outra interpretação. Ao utilizar os créditos fiscais, sem a devida autorização o contribuinte assumiu o risco e a responsabilidade pelo cometimento da infração apontada.*

A respeito do pleito do contribuinte, de dispensa da multa aplicada, disse a JJF que somente poderia ser discutido na Câmara Superior deste Colegiado. Ao final, a autuação foi mantida.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário contra a Decisão de 1^a Instância, que analisado pela 2^a CJF foi aceito parcialmente, por Decisão não unânime (Acórdão CJF 0015-12/08), sob os seguintes fundamentos:

Não houve discordância de que, como o contribuinte optou pela utilização dos créditos na forma prevista na Lei nº 9430/05, não observou o requisito 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*”. Também que a empresa estava sendo privilegiada por um regime de tributação, posto que *assistida que está por um programa de incentivo fiscal ofertado pelo Estado da Bahia*.

Independentemente dos impedimentos legais de sua apreciação no foro administrativo, entenderam os conselheiros do voto vencedor de que “*não caberia, como também não seria o caso de falar-se em “inconstitucionalidade do art. 12-A do Decreto nº 9.426/06”*”. No entanto, concordaram com o recorrente quanto à razoabilidade na interpretação e na aplicação da norma. Neste sentido, assim afirmaram: *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 inéria administrativa na apreciação dos pedidos? Responderia negativamente a primeira e positivamente a segunda.*

Aduzindo que o contribuinte agiu precipitadamente incorrendo, consequentemente, em uma infração à norma, indagaram se a sua conduta resultou no descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória. Não discordando, nem do ponto de vista da razoabilidade, nem do ponto de vista legal, de que pode haver condição ao uso do crédito tributário por autorização de um funcionário, no caso o Secretário da Fazenda, entenderam, porém, que esta condição não tinha o condão de conceder o crédito do ponto de vista material, já que este direito do contribuinte resulta de operações por ele realizadas, que são submetidas, como foram, ao crivo da fiscalização estadual. Porém, a ausência de manifestação dentro de um prazo normal, não pode apena o requerente, sendo dever da autoridade de se manifestar. Continuando com sua exposição, manifestou o relator do voto proferido: *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.

O Conselheiro Álvaro Barreto Vieira, acompanhado do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, preferiram voto divergente acerca da matéria, não dando provimento ao Recurso interposto, lastreados nos seguintes argumentos:

“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.”

O procurador assistente da PGE/PROFIS interpôs Recurso Extraordinário (fls. 207/221) contra a Decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Afirma, quanto ao Direito, que a Decisão da 2ª CJF, por contrariar a legislação tributária estadual vigente, motivou o presente Recurso Extraordinário. Ressaltou como equivocado o entendimento daquela instância de que a utilização do regime especial de que cuida a Lei nº 7.024 de 23/02/1997 (PROCOMEX), antes da autorização expressa da Secretaria da Fazenda Estadual, teria natureza de mero descumprimento de obrigação acessória, não se revestindo de natureza à obrigação principal, além de que a sua afirmativa de que a autorização prévia não poderia “ser transformada em arma do Fisco para impedir a fruição de benefício fiscal.”

Após tais colocações, enfrentou a matéria da lide. Ressaltou que, com a publicação da Lei nº 7.024/97 foi instituído na legislação tributária do Estado da Bahia o benefício fiscal do PROCOMEX, dispondo de um Conselho Deliberativo com a finalidade de autorizar a fruição da benesse fiscal a tão-somente estabelecimentos industriais. Transcreveu, na íntegra, os arts. 1º e 3º da referida Lei. Posteriormente, esta legislação foi alterada (Lei nº 9.430/95, Decreto nº 9.426 de maio de 2005 e Decreto nº 10.057 de 18 de julho de 2006) ampliando suas determinações para acombarcar as operações com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Porém o benefício assim previsto somente poderia ser utilizado após autorização expressa do Secretário da Fazenda (art. 12-A do referido Decreto), o que deixa claro que a legislação tributária do Estado da Bahia, ao quais os operadores do direito estão jungidos de aplicar, prevê expressamente a precedência da autorização do executivo para manejo do benefício fiscal.

Em seguida, teceu considerações a respeito do conceito de “benefício fiscal” e, por consequência, da sua vinculação a critérios legais pré-estabelecidos, o definindo como *medidas de caráter excepcional, definidas em determinado contexto pelo Poder Tributante, com o escopo de tutelar e maximizar os interesses públicos extrafiscais, na medida em que estes interesses sejam superiores aos da própria arrecadação decorrente da tributação*. Neste sentido, a instituição dos benefícios fiscais lato sensu tem como supedâneo a extrafiscalidade, cujo desiderato precípua é incentivar comportamentos dos administrados no sentido de implementação de políticas sociais e econômicas, deixando em segundo plano, o caráter meramente arrecadatório da tributação. Transcreveu texto de obra de Geraldo Ataliba (IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, p. 233-238, jan/mar, 1990) para consubstanciar seu entendimento. E, nesse sentido, disse que o Estado da Bahia, arrimado em permissivo firmado na CF/88 e na Lei Complementar nº 86/97, firmou claramente como requisito validador e dinamizador do incentivo em apreço, a expressa autorização do Secretário da Fazenda Estadual, não se podendo fazer tabula rasa de tal determinação normativa, sob pena de se fomentar Decisão contra legem. Ademais, observou, a possibilidade da utilização do benefício em discussão às operações referentes ao regime da substituição tributária só ingressou no nosso ordenamento jurídico, por evidente vontade do legislador estadual, no ano de 2006, como bem havia pontuado a Decisão proferida pela 1ª CJF (Acórdão 0402-11/07).

Assim, não bastasse a evidente contrariedade da Decisão ao esposado na legislação tributária de regência do tema, solicitou a reforma da Decisão prolatada pela 2^a CJF em face de contrariar entendimento já sufragado por eminentes Conselheiros componentes desta Corte julgadora. Indicou, transcrevendo parte das mesmas, que nas decisões proferidas pela 1^a CJF, especificamente os Acórdãos n^{os} 0401-11/07 e 0402-11/07 (voto vencido), restou sedimentado que a utilização do benefício fiscal previsto na Lei n^º 9430/05 deveria ser precedida imperiosamente da autorização expressa do Secretário da Fazenda Estadual, através de ato específico, sendo este ato um elemento obrigatório na concreção do benefício fiscal, assim como, que as operações referentes ao regime da substituição tributária somente ingressaram no nosso ordenamento jurídico em 2006, por evidente vontade do legislador estadual.

Ao final, pugnou pela modificação da Decisão proferida pela 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, a fim de que, provido o presente Recurso Extraordinário, fosse reformada a Decisão em combate e determinado o seguimento do processo até seus ulteriores termos.

Intimado a se manifestar acerca do Recurso Extraordinário interposto, apresentou o contribuinte as suas contra-razões às fls. 243/271, através das quais se insurge contra o pleito formulado pela PGE/PROFIS.

Historiando sua condição de beneficiário do PROCOMEX e fazendo considerações acerca do benefício ora em pauta, ressalta que em 12/06/2006, através do Decreto n.^º 10.057/2006, foi alterada a redação do art. 12-A do Decreto n.^º 9.426/2005. Ciente da previsão constante do “caput” do dispositivo, relativa à necessidade de autorização do Sr. Secretário de Fazenda para utilização dos referidos créditos na forma estabelecida, protocolizou, em 21/08/2006, requerimento nesse sentido, que foi tombado sob o n.^º 133500/2006-7 e se encontra, desde tal data, pendente de apreciação por parte do Fisco. Como preenchia todos os requisitos necessários para a fruição do benefício de pagamento de ICMS com créditos do PROCOMEX, passou a utilizá-los mensalmente, confiando na celeridade do procedimento de autorização junto ao Fisco Baiano, o que acabou não se confirmado. E, não bastasse tal situação, foi surpreendido com a lavratura do Auto de Infração e da Decisão prolatada pela JJF, não lhe restando alternativa senão a interposição de Recurso Voluntário, cuja Decisão acolheu o seu pleito, impondo-lhe, tão somente, a multa de R\$50,00 por descumprimento de uma obrigação acessória.

A Procuradoria do Estado da Bahia, irresignada, interpôs Recurso que, no seu entendimento, merece ser improvido, pois nele inexiste qualquer das hipóteses previstas no art. 169, III, do RPAF/BA. Transcrevendo o dispositivo regulamentar, afirma que, em relação às provas dos autos, manifestação alguma foi feita pelo recorrente, razão pela qual não é questão controvertida nos autos. De igual forma não existe qualquer manifestação do CONSEF a respeito de tema semelhante. Assim, somente restava analisar a configuração da pretensa contrariedade à legislação tributária do Estado da Bahia. Entende que a Decisão recorrida em momento algum contrariou a legislação tributária, mas sim, a interpretou de maneira absolutamente razoável, aplicando ao contribuinte uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Ressalta que, da análise do art. 12-A do Decreto n^º 9.426/2005, assim como dos demais dispositivos que disciplinam o PROCOMEX, inexiste qualquer condição para utilização dos créditos que não aquelas estabelecidas no contrato firmado com o DESENBAHIA, cuja única condição é a realização de exportações e a existência de créditos fiscais, calculado sobre o valor das operações que foram realizadas pela empresa. Portanto, entende que a autorização prevista na legislação não possui conteúdo normativo capaz de permitir a conclusão de que sua inexistência seja capaz de vedar o direito do contribuinte. Afirma que não há, realizadas as exportações de mercadorias produzidas no Estado da Bahia, espaço à autoridade administrativa para o exercício de qualquer discricionariedade, pois sua atuação, afirma, está limitada à expedição ou não da referida autorização e depende, única e exclusivamente, de informações relativas à realização das operações de exportação. Em outras palavras, confirmado que tais operações efetivamente ocorreram e que o contribuinte possui o crédito que pretende utilizar, há de ser, de forma imperiosa, expedida a autorização. Continua afirmando que fica claro que sua tarefa é de, apenas, chancelar uma situação fática preexistente, pois não se pode pretender

conferir a tal ato um efeito maior do que ele efetivamente pode produzir. Do contrário, conceder-se-á à autoridade administrativa uma discricionariedade que ela não possui, deixando o contribuinte a mercê do seu arbítrio. Em assim sendo, não sendo necessária a expedição do ato autorizativo por parte do Sr. Secretário de Fazenda, é possível a demonstração, sem sua intervenção, da realização das operações de exportação que sustentam o direito ao crédito do PROCOMEX. E, longe de ser casuística, tal tese tem respaldo em Decisão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Recurso 097042 - Número do Processo: 10980.002795/93-01), da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como do Superior Tribunal de Justiça, transcritos. Diz que é entendimento assentado na jurisprudência, seja ela judicial ou administrativa, de não se ceifar o direito ao contribuinte da fruição de benefícios fiscais em razão da inexistência de ato específico, se os requisitos para a expedição de tal ato estejam previstos na legislação e, principalmente, se é possível a demonstração de que estes restam atendidos independentemente da manifestação do Fisco.

Voltando a tecer considerações a respeito do Acórdão motivador do Recurso Extraordinário, observa que ele não o eximiu de qualquer responsabilidade pelo procedimento adotado, mas sim, foi sensível em analisar todo o arcabouço normativo pertinente ao caso e, com isso reconheceu o absurdo cometido ao ser apenado pela impossibilidade de utilização de crédito a que efetivamente tem direito. Reiterou não existir nos autos qualquer posicionamento em contrário do fisco para questionar o valor dos mesmos. Afora que não se pode esquecer que a regra do RPAF/BA que trata do cabimento do presente Recurso refere-se, claramente, a contrariedade à legislação tributária e, como a expressão “legislação tributária”, na forma do art. 96 do Código Tributário Nacional *“compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”*, evidentemente que a contrariedade que enseja a interposição do Recurso não pode estar apenas relacionada a determinado dispositivo normativo, mas à legislação tributária como um todo. Trazendo exemplos de como haveria contrariedade à legislação tributária, entende que o Acórdão recorrido apenas desclassificou a penalidade impingida à empresa entendendo que a infração cometida não poderia estar relacionada com a obrigação tributária principal, pois inquestionável a existência dos créditos do programa PROCOMEX, mas sim, com a forma utilizada pelo contribuinte, sem existência da autorização formal prevista na legislação. E visando corroborar todo o exposto, destaca o posicionamento contrário da mesma Procuradoria do Estado da Bahia em processo no qual a discussão era absolutamente idêntica à presente (Auto de Infração nº 217359.0002/07-7).

Fazendo sucinto relato sobre a situação passada a respeito das atitudes da administração pública, diz que, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98, teve início reforma administrativa para reduzir ou extirpar situações como a ora em combate. O princípio da eficiência recebeu *status* constitucional e passou a nortear, juntamente com os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, a atuação da Administração Pública, exemplificando com os arts. 48 e 49 da Lei nº 9.784/99 (transcritos), que disciplinou o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, e que se enquadra perfeitamente na hipótese dos autos. Reafirma que, mesmo tendo cumprido à risca a determinação da legislação tributária baiana como condição para a fruição dos créditos relativos ao PROCOMEX, encontra-se desde agosto de 2006 (há mais de um ano até a interposição do Recurso Voluntário) sem qualquer resposta do Fisco com relação ao pedido de aproveitamento de créditos que fora formulado. E se tal demora não lhe trouxesse nenhum prejuízo, problema algum haveria, já que considerar-se-ia autorizada a utilização dos créditos do PROCOMEX até o momento em que houvesse Decisão por parte da autoridade administrativa competente. Se positiva, restariam confirmadas as compensações; se negativa, promover-se-ia o lançamento do tributo não recolhido. Ressalta que este procedimento se coadunaria com o disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Todavia, o Fisco Baiano agiu de forma absolutamente diversa. Ressalta que não está questionando a legalidade, ou não, do procedimento que submete à utilização dos créditos do PROCOMEX à prévia autorização do Fisco, mas sim, a ausência de qualquer manifestação acerca do pedido de autorização e a consequência que tal morosidade lhe traz, qual seja o impedimento do seu direito à utilização dos referidos créditos. Entende claro que a ausência de qualquer

Decisão, em um prazo de 30 dias, acerca do pedido de autorização formulado para utilização de créditos do PROCOMEX para compensação de débitos de ICMS não pode impedi-lo de exercer o seu direito de aproveitamento dos créditos, na forma estabelecida pelo Contrato de Abertura de Crédito Fixo FUNDESE/PROCOMEX n.º 99/06 e pela legislação posterior. Transcreve acórdãos administrativos e do Superior Tribunal de Justiça, objetivando dar respaldo à tese defendida.

Continuando com seu arrazoado, observa que, de igual forma, não se pode deixar de indicar a boa-fé do recorrido, pois em nenhum momento se escusou de cumprir o que fora determinado pela legislação estadual, sem contestá-la, mesmo com todo o prejuízo decorrente das alterações nela efetuadas. Salienta que o art. 113 do Novo Código Civil determina a interpretação dos negócios jurídicos *“conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”*. E, em se tratando da aplicação do princípio da boa-fé, deve ser invocado outro princípio, daquele decorrente, ou seja, da proibição do *venire contra factum proprium*, absolutamente aplicável ao caso, não podendo o Fisco Baiano, mesmo diante da existência da previsão acerca da necessidade da autorização para utilização de créditos do PROCOMEX, deixar de analisar requerimento formulado nesse sentido para fins de impedir o exercício do direito ao aproveitamento do crédito. Novamente traz doutrina para amparar sua exposição e afirmar que, em homenagem ao princípio da boa-fé, há de ser desconstituído o crédito tributário ora guerreado.

Fala, em seguida, do abuso de direito do Fisco ao autuar a empresa, aliado à inéria na análise do pedido de autorização para utilização de créditos do PROCOMEX. Trazendo a definição de juristas do que seja abuso de direito, diz que ele resta consubstanciado, no caso, na utilização de um instrumento que lhe é reconhecido pela legislação tributária – a necessidade de autorização para utilização de créditos do PROCOMEX – com o fim de justificar lançamento tributário, ainda que tal autorização não tenha sido dada, sem explicação alguma pelo próprio Fisco, criando-se perigoso precedente, já que, em todos os casos que um pedido de aproveitamento de crédito esteja condicionado à autorização do Fisco, este poderá permanecer silente e, com isso, impedir o exercício de direito legítimo do contribuinte.

Por tudo que expôs, disse restar incontestável que o ato administrativo de lançamento que tem como base a inexistência de autorização para utilização de créditos que deve ser imputada, única e exclusivamente à inéria do Fisco, configura manifesto abuso de direito conferido ao Estado, na forma do art. 187 do Código Civil.

Passou em seguida a apresentar interpretação, que disse ser razoável, do art. 12-A, I, do Decreto n.º 9.426/2005. Disse, ainda, que em uma situação ideal possa-se imaginar que o preenchimento da hipótese de incidência de determinada regra jurídica implique, de forma automática, a observância da previsão constante do consequente normativo, esta não é a realidade enfrentada no mundo dos fatos, pois a *concretização do consequente normativo está intimamente ligada aos fins a que a norma jurídica se propõe a alcançar, devendo haver um sopesamento de razões para que se possa, ao fim, determinar-se a aplicação da previsão constante do consequente normativo*. No caso concreto, a simples análise da ocorrência do fato previsto no art. 12-A do Decreto n.º 9.426/2005 demandaria a consequente impossibilidade de utilização dos créditos do PROCOMEX até o momento em que houvesse expressa manifestação do Fisco no sentido de autorizá-la, o que vai de encontro ao fim buscado com o incentivo concedido, que é o de trazer novos empreendimentos para o Estado da Bahia, em condições que favoreçam a criação de empregos, proporcionem incremento na arrecadação e, de forma geral, promovam o desenvolvimento econômico. Este procedimento traz uma grande insegurança para todos os empreendimentos que nesse Estado estão ou que aqui pretendam aportar.

Afirma não pretender solicitar a declaração de inconstitucionalidade do art. 12-A do Decreto n.º 9.426/2006, até porque impossível nessa seara administrativa, mas sim, requerer uma interpretação razoável do dispositivo legal, diante das condições fartamente expostas e que a hipótese em tela não se amolda à descrição normativa da regra, uma vez que a determinação de autorização prévia para utilização dos créditos do PROCOMEX não pode se transformar, como na situação em análise, em uma arma do Fisco para impedir, de forma perene no tempo, a fruição de benefício fiscal por parte da recorrida. Por fim, requer que o Recurso Extraordinário seja improvido.

Na sessão de julgamento, a Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade se declarou impedida de pronunciar um voto sobre a matéria em pauta. Foi chamada a Conselheira Substituta Maria Auxiliadora Gomes Ruiz que participou da votação e Decisão da lide.

VOTO

O art. 169, inciso II, alínea “c”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 determina que caberá Recurso Extraordinário, de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado, à Câmara Superior deste Colegiado quando, no entendimento daquele, Decisão administrativa prolatada contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.

Justifica o procurador assistente da PGE/PROFIS que a Decisão recorrida teria violado as determinações do art. 12-A do Decreto nº 9.426/05, bem como o entendimento manifestado em decisões deste CONSEF, transcrevendo, para tanto, os Acórdãos CJF Nº 0402-11/07 e CJF Nº 0401-11/07 (voto vencido), nos quais se firmou o entendimento quanto à não possibilidade de utilização do crédito fiscal ora em lide antes da autorização do Sr. Secretário de Fazenda do Estado da Bahia.

Ao contrário dos argumentos apresentados pela empresa, entendo cabível o Recurso apresentado. As determinações do art. 12-A do Decreto nº 9.426/05 são expressas e o argumento do recorrido, de que a contrariedade à norma legal vigente, e motivadora de interposição do Recurso, não pode estar apenas relacionada a determinado dispositivo normativo, mas sim à legislação tributária como um todo, conforme previsão contida no art. 96 do Código Tributário Nacional – CTN, entendo que se trata de interpretação de cunho pessoal, pois o referido artigo é expresso em citar toda a legislação tributária e não de que ela deve ser contrariada “como um todo”, para que possa haver a possibilidade de interposição de qualquer Recurso.

E a duas, existem sim, decisões reiteradas contrárias ao Acórdão em combate e prolatadas por este Conselho de Fazenda estadual – CONSEF.

Conhecido e admitido o presente Recurso Extraordinário, ingresso na seara de apreciação do mérito da matéria questionada.

O presente Auto de Infração foi lavrado em razão da falta do recolhimento ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de abril a julho de 2007.

Antes de adentrar na análise da matéria posta, entendo necessário observar que aqui não se está a discutir o fato de a empresa possuir o benefício fiscal do PROCOMEX, ou mesmo, se ela possui créditos fiscais deste benefício fiscal para pagamento de débitos de ICMS próprios e decorrentes de operações com substituição tributária. O que está em questão é o procedimento adotado pelo recorrido quando da sua utilização.

O Estado da Bahia, através da Lei nº 7.024/97, instituiu o benefício fiscal do PROCOMEX, na forma ali disposta, aos estabelecimentos industriais que neste Estado se estabelecessem. Através da Lei Estadual nº 9.430/05, o regramento inicialmente posto foi alterado para que em substituição ao incentivo previsto na Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, o Chefe do Poder Executivo pudesse autorizar que os contribuintes habilitados no referido programa, até 12 de dezembro de 2001, efetassem lançamento de crédito fiscal em valor equivalente, observados os limites e condições estabelecidos em decreto regulamentar (art. 4º). Por sua vez, o Decreto nº 9.426, de 17 de maio de 2005, em seu art. 12, dispunha que “*o crédito fiscal previsto no art. 10, não absorvido no final de cada período de apuração do imposto, poderá ser utilizado ou transferido a outros contribuintes localizados neste Estado para pagamento de débitos decorrentes de entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea ou autuação fiscal, mediante emissão de nota fiscal do próprio contribuinte, observados os limites e condições estabelecidos em regime especial*”.

Da análise dos dispositivos legais acima mencionados, até abril de 2006, o legislador estadual submeteu a utilização do crédito fiscal oriundo do PROCOMEX apenas *aos limites e condições estabelecidos em regime especial*, significando dizer que esta era, apenas, a limitação imposta pela norma, mesmo quanto ao imposto decorrente de operações submetidas ao regime de substituição tributária.

Entretanto, em abril de 2006, por meio do Decreto nº 10.057/2006 novamente o regramento do benefício fiscal foi alterado através da redação dada ao art. 12-A do Decreto nº 9.426/2005 que, assim dispõe:

“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 mercadorias do exterior, de denúncia espontânea, autuação fiscal ou do imposto retido por substituição tributária;”.

Ou seja, o citado Decreto condicionou a utilização dos créditos fiscais à autorização do Sr. Secretário da Fazenda, mediante ato específico.

E, neste momento, comungo inteiramente com o entendimento exposto pelo nobre procurador assistente da PGE/PROFIS quanto ao conceito e regramento de um benefício fiscal. Ele é medida de caráter excepcional, definida pelo Poder Tributante objetivando *tutelar e maximizar os interesses públicos extrafiscais, na medida em que estes interesses sejam superiores aos da própria arrecadação decorrente da tributação. Neste sentido, a instituição dos benefícios fiscais lato sensu tem como supedâneo a extrafiscalidade, cujo desiderato precípua é incentivar comportamentos dos administrados no sentido de implementação de políticas sociais e econômicas, deixando em segundo plano, o caráter meramente arrecadatório da tributação.* E, diante destas condições, o Código Tributário Nacional – CTN é expresso (art. 111) ao determinar que a interpretação da legislação tributária deve ser literal quando se tratar da concessão de benefício fiscal.

Após tais ilações, me volto para o procedimento do recorrido e que motivou a lavratura do presente Auto de Infração.

Diante do novo regramento estabelecido com o Decreto nº 10.057/06, o recorrido protocolizou, em 21/08/2006, requerimento, dirigido ao Sr. Secretario da Fazenda (tombado sob o n.º 133500/2006-7) para utilização dos créditos fiscais na forma posta. Em ato contínuo, passou a utilizá-los mensalmente sem esperar pela resposta ao seu pleito, confiando na celeridade do procedimento de autorização junto ao Fisco Baiano, como afirma. Em assim sendo, não observou a condição expressa no art. 12-A do Decreto nº 9.426/05. Essa prévia autorização é, diante da norma regulamentar, condição essencial à validade da utilização do crédito fiscal em questão e entendo não lhe caber outra interpretação, pois impositiva para a concessão do benefício fiscal, não podendo vê-la como uma “arma do fisco” para impedir a fruição de benefício fiscal por parte do recorrido.

Assim, discordo do voto vencedor da 2ª CJF no Acórdão ora combatido ao entender que a conduta irregular do recorrente resultou no descumprimento de mera obrigação acessória, ou mesmo, que ao pedido de autorização formulado pela empresa pode se dar a conotação, por exemplo, de uma consulta. Entendo que o recorrido, ao adotar o procedimento acima referido, assumiu o risco e a responsabilidade pela infração apurada no presente Auto de Infração.

Quanto aos argumentos apresentados pelo recorrido (excesso de prazo da Secretaria da Fazenda em responder ao pleito da empresa, feito em 21/08/2006 e somente indeferido em outubro de 2007, que a empresa agiu de boa-fé e que existe a razoável possibilidade de se entender que ela, diante do silêncio do órgão fazendário, tenha interpretado que assim poderia agir, já que a legislação permite a utilização do crédito fiscal acumulado para compensação com o ICMS devido por substituição tributária) as entendo pertinentes de apreciação, não para dispensá-lo da imposição da obrigação principal, como posicionamento anteriormente exposto, mas sim, em relação à multa aplicada, o que deve ser procedido mediante a interposição do Recurso apropriado.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, prolatada através do Acórdão CJF nº 0015-12/06, restabelecendo a autuação e julgando PROCEDENTE o Auto de Infração no valor original de R\$755.083,02.

Por fim, destaco que o recorrido, querendo e preenchendo as determinações contidas no art. 159, do RPAF/99 (Decreto nº 7.269/99), poderá solicitar a dispensa da multa ao apelo da equidade a esta Câmara Superior.

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito ao entendimento da ilustre Conselheira Relatora, sinto-me compelido a divergir do julgamento, por discordar da sua fundamentação e consequente conclusão.

O Recurso Extraordinário apresentado pela PGE/PROFIS fundamenta que a Decisão recorrida teria violado as determinações do art. 12-A do Decreto nº 9.426/05, bem como o entendimento manifestado em decisões deste CONSEF, nos quais se consolidou o entendimento quanto à não possibilidade de utilização do crédito fiscal ora em discussão antes da autorização do Sr. Secretário de Fazenda do Estado da Bahia.

Nesse contexto, considerando a perfeita correlação entre as duas autuações, adoto como fundamentação para dissintir do julgamento desta lide, o Voto Divergente, proferido na Decisão não unânime do Colegiado da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, no Acórdão nº 0402-11/07, da lavra do eminente Conselheiro FÁBIO DE ANDRADE MOURA, o qual foi por mim encampado, na oportunidade daquele julgamento, e que transcrevo adiante:

“Com relação aos fatos geradores ocorridos posteriormente à vigência do Decreto nº 10.057, de 18.07.2006, o presente Auto de Infração há de ser julgado de acordo com o novo art. 12-A, do Decreto nº 9.426/2005, que estabelece:

“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 mercadorias do exterior, de denúncia espontânea, autuação fiscal ou do imposto retido por substituição tributária;”.

No que concerne às condicionantes para utilização do crédito fiscal, é inegável que a referida Lei Estadual alterou o ordenamento jurídico anterior, para passar a exigir autorização expressa e específica do Secretário da Fazenda para utilização do referido crédito fiscal. Insta analisar, neste ponto, se a autorização emana de um Juízo discricionário ou vinculado e, ainda, quais são os efeitos do silêncio administrativo em face do pedido de autorização para fruição do benefício formulado pelo contribuinte.

Em primeiro lugar, não é demais lembrar que o crédito posto em discussão veio para substituir o incentivo financeiro da Lei Estadual nº 7.024/97, o que já nos permite chegar a uma premissa básica: quanto a concessão de um incentivo fiscal seja um ato discricionário emanado da Administração Pública, em face da necessidade de desenvolvimento de determinada região, uma vez editados os atos normativos de concessão do benefício e cumpridos os requisitos exigidos para a sua fruição, não pode o Administrador pretender furtar-se ao cumprimento das leis editadas, mediante mero Juízo discricionário. Em outras palavras: o incentivo fiscal, uma vez concedido, só poderá ser retirado do contribuinte caso ocorra uma das hipóteses legalmente previstas para tanto, sob pena de o ato administrativo que impede a fruição do benefício ser inquinado de nulidade, por vício em sua motivação.

Assim, não obstante o art. 12-A, do decreto de regência acima mencionado, estabelecer que a utilização do crédito depende de autorização expressa e específica do Secretário da Fazenda, é inegável que o objetivo da norma foi o de conferir ao Administrador Público a oportunidade de verificar a regularidade da operação pretendida. Uma vez verificada a regularidade do crédito, o deferimento de sua utilização é medida que se impõe.

Jamais poderia pretender o legislador estadual conferir à Administração Pública carta branca para indeferir a fruição do crédito concedido ao contribuinte, até mesmo porque tal benefício é atrelado à realização de diversos investimentos por parte do contribuinte, que, in casu, já foram realizados, proporcionando o importante crescimento de uma região do Estado.

Outra questão relevante é, justamente, quanto ao prazo que tem o Secretário da Fazenda para analisar o pedido de utilização do crédito formulado pelo contribuinte. A norma silencia e o RPAF/99, da mesma forma, nada dispõe sobre o assunto, devendo ser aplicável, portanto, subsidiariamente, as disposições da Lei Federal nº

9.748/99, que tem caráter federal (aplicável aos órgãos e instituições de direito público interno vinculados à União) e nacional (de aplicação subsidiária no âmbito dos estados membros e dos municípios em caso de omissão da legislação local). Tal Lei, no particular, fixa em 30 (trinta) dias o prazo para a Administração Pública decidir seus processos administrativos em geral (art. 49).

Registre-se que a fixação do prazo para que a Administração Pública responda as solicitações dos cidadãos é uma imposição do próprio Estado Democrático de Direito, pois a omissão administrativa, com todos os efeitos danosos que lhe são próprios, não pode perpetuar-se em desfavor dos administrados, principalmente quando a matéria toca à utilização de créditos tributários, que pode influenciar diretamente no ciclo produtivo da empresa e implicar, inclusive, a cessação das atividades comerciais e/ou industriais.

Na hipótese dos autos, constata-se que o contribuinte formulou o pedido de utilização do crédito tributário em 21/08/2006 (fls. 48/49), sendo que a resposta só foi dada pelo Órgão competente após a lavratura do presente Auto de Infração, datado de 07/05/2007. Além do lapso temporal decorrido entre o pedido formulado pelo contribuinte e a resposta prestada pela Administração Pública, constatou-se, na sessão de julgamento, que o indeferimento notificado à fl. 386, não está motivado na irregularidade dos créditos do contribuinte, mas, sim, no fato de que a sua utilização foi anterior à apreciação do pedido referido no art. 12-A do Decreto de regência.

Nas circunstâncias, além do excesso prazal que macula inegavelmente o ato administrativo editado, a motivação está completamente dissonante da sistemática do benefício fiscal, que, frise-se, não pode ser aniquilado por ato discricionário da Administração Pública, até porque o contribuinte já cumpriu com a sua parte do “acordo”, instalando-se e iniciando as suas atividades neste Estado e nele investindo a sua riqueza.

Ante o exposto, tendo em vista a regularidade dos créditos do contribuinte e a ausência de motivação legal para o indeferimento de sua utilização, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a presente autuação, inclusive no que concerne aos fatos geradores posteriores a julho de 2006.”

Concludentemente, *in casu*, entendo irrepreensíveis as razões antes reproduzidas, do que resulta se estratificar o meu voto no sentido do NÃO PROVIMENTO do Recurso Extraordinário apresentado e, em consequência, a manutenção da Decisão recorrida, a qual deu Provimento Parcial ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279127.0067/07-7, lavrado contra **CALÇADOS AZALÉIA NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$755.083,01**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, incisos V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Mônica Maria Roters, Carlos Fábio Cabral Ferreira, Álvaro Barreto Vieira, Fernando Antonio Brito Araújo, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Valnei Souza Freire, Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos, Osvaldo Ignácio Amador e Vanessa de Mello Batista.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

VALNEI SOUSA FREIRE - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS