

PROCESSO - A. I. Nº 207090.0004/11-0
RECORRENTE - BMD TÊXTEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0160-05/12
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 28.11.2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0353-12/13

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. ENTRADAS DE REFEIÇÕES DESTINADAS A CONSUMO DOS EMPREGADOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado, ao adquirir refeições destinadas ao consumo dos seus empregados, junto a contribuinte optante do Simples Nacional, deve efetuar o recolhimento do ICMS diferido, devido nas operações, aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida na forma do art. 87, XX, do RICMS/BA, uma vez que prevalecem as regras específicas ao Simples Nacional, cujo imposto relativo à substituição tributária, no qual se inclui o diferimento, é recolhido a parte. Item subsistente; 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA SAÍDA COMO NÃO TRIBUTADA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Por se tratar de operações tributadas, caberia ao autuado consignar o destaque do imposto no documento fiscal que acobertava a devolução, tanto para acobertar o trânsito das mercadorias, como também para propiciar o crédito por parte do fornecedor. Infração caracterizada; 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. O autuado, ao optar pela utilização do tratamento tributário de concessão de crédito presumido, previsto no PROBAHIA de 90% do imposto incidente nas operações de saídas dos seus produtos, conforme estabelecido na Resolução 15/2006, abdicou expressamente da utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores. Exigência subsistente. 4. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS E SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTAS. Descumprimento de obrigação tributária acessória, correspondente ao percentual de 1% e de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não tributáveis e sujeitas a tributação, respectivamente, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Penalidades legalmente previstas para as irregularidades apuradas, as quais foram admitidas pelo autuado. Não preenchidos os requisitos para redução ou cancelamento da multa, previstos no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Exigências subsistentes. Indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado e saneado em 12/09/2011 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$95.105,62, em decorrência do cometimento de oito infrações. Entretanto, só são objeto do presente Recurso as infrações 1, 2, 3, 7 e 8, a seguir descritas:

Infração 01 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 21.136,42, diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, adquiridas junto a empresa optante do Simples Nacional, cabendo ao adquirente das refeições o recolhimento do imposto devido nas operações, aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida, conforme Parecer GETRI nº 15.214/2008, consoante os artigos 2º, VII; 87, XX; 343, XVIII; 349, 386, I, do RICMS/BA; Lei Complementar 123/06 e Resoluções nº 4 e 5 do CGSN, tendo os valores apurados sido deduzidos do ICMS – Diferimento efetivamente recolhidos pelo autuado;

Infração 02 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 13.435,30, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, uma vez que, por ser contribuinte beneficiário do PROBAHIA, adquiriu mercadorias de terceiros e as revendeu/devolveu sem a devida tributação;

Infração 03 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 9.362,30, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido, uma vez que, sendo “Contribuinte, beneficiário do PROBAHIA – crédito presumido e diferimento (cópia da Lei n.7025/97, Decreto n. 6.734/97, da Resolução 15/2006 e do Parecer 14.550/10, anexados), que prevê a renúncia dos demais créditos fiscais decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços por parte da empresa, com exceção apenas daqueles relativos à exportação de mercadorias, adquiriu mercadorias de terceiros e as revendeu, utilizando indevidamente no LRAICMS crédito extemporâneo por tais aquisições.”;

Infração 07 - Multa, no valor de R\$ 2.167,59, correspondente ao percentual de 1% do valor comercial das mercadorias não tributáveis, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

Infração 08 - Multa, no valor de R\$ 28.082,94, correspondente ao percentual de 10% do valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

“VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir oito infrações ao sujeito passivo, tendo o mesmo reconhecido e recolhido o valor referente à infração 4, em consequência, impugnou as demais infrações do lançamento de ofício, as quais se restringem a análise da lide.

Preliminarmente, nos termos previstos no art. 147, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência, pois considero suficientes para a formação da convicção deste colegiado os elementos contidos nos autos.

No mérito, observo que as razões de defesa relativas à infração 1 são insuficientes para elidir a exigência fiscal, visto que o autuado, ao adquirir refeições destinadas ao consumo dos seus empregados, junto a contribuinte optante do Simples Nacional desde 01/07/07, inerente ao fornecedor “BRAZ DE ALMEIDA GONZAGA ME”, com nome de fantasia de “BAG REFEIÇÕES COLETIVAS”, inscrição estadual nº 58.094.491 e CNPJ nº 00.277.003/0001-77, consoante demonstrado às fls. 137 a 139 dos autos, deveria efetuar o recolhimento do ICMS diferido devido nas operações, aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida na forma do art. 87, XX, do RICMS/BA.

Conforme previsto no art. 386, I, do RICMS/BA e de acordo com o art. 5º, § 1º, XIII, “a”, da Resolução CGSN nº 4, em consonância com a determinação expressa na Lei Complementar nº 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de antecipação ou substituição tributária, do qual o diferimento é uma espécie. Assim, a empresa que adquirir refeições para seus funcionários deverá recolher o imposto relativo a essas operações, aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida, na forma do citado art. 87, inciso XX, do RICMS/BA.

Alega o defendente que, para fins de atribuição da responsabilidade prevista no art. 343, XVIII, do RICMS/BA (responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido nas aquisições de refeições para consumo pelos empregados), há previsão específica de que o contribuinte adquirente deve observar a informação aposta na coluna “Observações” da Nota Fiscal de saída, consoante estabelece o art. 504, XII, do RICMS.

O aludido art. 343, XVIII, do RICMS, determina que é diferido o lançamento do ICMS incidente nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente. Já

o art. 504 e seus incisos IV e XII, do RICMS, transcritos pelo autuado em sua defesa, à fl. 1061 dos autos, estipulam que:

Art. 504. Os restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de refeições e outros serviços de alimentação poderão optar pelo pagamento do ICMS mediante o regime de apuração em função da receita bruta, observando-se, além das normas relativas aos demais contribuintes, as seguintes:

[...]

IV - o cálculo do imposto a ser pago mensalmente será feito com base na aplicação de 4% sobre o valor da receita bruta do período;

[...]

XII - os fornecedores de refeições que optarem pelo presente regime, sempre que fornecerem refeições a outros contribuintes, destinadas a consumo por parte de seus empregados, farão constar nas Notas Fiscais e na coluna “Observações” do Registro de Saídas a indicação “Pagamento do ICMS pelo regime de apuração em função da receita bruta”, para os efeitos do inciso XVIII do art. 343;

Há de se ressaltar que o inciso I do art. 504, já revogado, previa, até 01/07/2007, que “os contribuintes de que trata este artigo, quando optarem pelo regime de apuração mencionado no caput, serão inscritos no cadastro estadual na condição de contribuintes normais, atendida a respectiva codificação prevista no Anexo 3”.

Já a redação atual do § 1º do citado art. 504 do RICMS prevê que “Quanto ao tratamento fiscal dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte que tenham optado pelo Simples Nacional, observar-se-ão as disposições do Capítulo IV do Título III.” (arts. 383 a 399 do RICMS/BA).

Por sua vez, a redação anterior dada ao § 1º do art. 504 do RICMS (Dec. nº 7466/98) previa que “Quanto ao tratamento fiscal dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte que tenham optado pelo enquadramento no SimBahia, observar-se-á o disposto nos arts. 383-A e seguintes.”

Assim, diante de tais regras verifica-se que a opção do pagamento do ICMS em função da receita bruta para efeito do inciso XVIII do art. 343 do RICMS/BA só cabia para o contribuinte inscrito na condição de normal, pois prevaleceriam as regras atinentes ao SIMBAHIA e, posteriormente, ao Simples Nacional para os contribuintes optantes por tais tratamentos fiscais.

Apesar de constar das notas fiscais (fls. 150 a 180 e 1108/1135), emitidas pelo aludido fornecedor, a observação “Pagamento do ICMS em função da receita bruta para efeito do inciso XVIII do art. 343 do decreto 6.284/97”, tal informação não se coaduna com as expressões: “EMPRESA PEQUENO PORTE ESTE DOCUMENTO NÃO GERA CRÉDITO DO ICMS RICMS-BA, ART. 408-E” ou “EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL LEI COMPLEMENTAR 123 DE 14/12/2006 ESTE DOCUMENTO NÃO GERA CRÉDITO DO ICMS”.

Portanto, conforme anteriormente frisado, por se tratar o fornecedor “BRAZ DE ALMEIDA GONZAGA ME”, no período fiscalizado de novembro de 2007 a dezembro de 2008, de contribuinte optante do Simples Nacional, conforme extrato à fl. 146 dos autos, não se submete às normas do regime de apuração em função da receita bruta, o qual se refere o caput do art. 504 do RICMS e, em consequência, não cabem as regras previstas em seus incisos “IV” e “XII”, sendo impertinentes as alegações de defesa correspondentes, ou seja, de que o contribuinte adquirente deve observar a informação aposta na coluna “Observações” da Nota Fiscal de saída.

Em consequência, descabe sua conclusão, à fl. 1363, de que “Assim, se houver, por exemplo, divergência entre as informações constantes do DIE e da Nota Fiscal de venda de refeições, como efetivamente há no caso concreto, por expressa determinação regulamentar, deve o adquirente de refeições observar aquelas apostas no documento fiscal.”, uma vez que prevalecem as regras específicas ao Simples Nacional, cujo imposto relativo à substituição tributária, no qual se inclui o diferimento, é recolhido a parte, cabendo a aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida, na forma prevista no art. 87, XX, do RICMS/BA, conforme calculou a autuante, às fls. 137 a 139 dos autos, em relação ao citado fornecedor.

Inerente ao fornecimento de refeições pelo contribuinte “SODEXHO DO BRASIL COMERCIAL LTDA”, conforme documentos às fls. 1106 e 1111 dos autos, por se tratar de optante pelo pagamento do ICMS mediante o regime de apuração em função da receita bruta, foi considerado no levantamento fiscal o valor recolhido no percentual de 4% sobre a referida receita bruta, nos termos do art. 504, IV, do RICMS/BA, inexistindo diferença a reclamar quanto às referidas notas fiscais, consoante se pode observar às fls. 1137 dos autos. Assim, a exigência relativa à primeira infração se refere, unicamente, às notas emitidas pela empresa “BRAZ DE ALMEIDA GONZAGA ME”, já analisada. Exigência subsistente.

Quanto à segunda infração, a qual exige o ICMS, no valor de R\$ 13.435,30, em razão de o contribuinte, beneficiário do PROBAHIA, ter adquirido mercadorias de terceiros e tê-las devolvido sem a devida tributação, conforme documentos às fls. 250 e 259 dos autos, aduz o defendente tratar-se de devolução de insumos ou de materiais de consumo, cujas operações, por se referirem a mercadorias tributadas, deve o autuado emitir Nota Fiscal com destaque do imposto, nos termos dos artigos 651 e 652 do RICMS/BA. Contudo, como as operações

anteriores de entradas ocorreram sem a utilização do crédito do ICMS, em razão do benefício fiscal e da aquisição para uso e consumo, a legislação admite que o contribuinte se credite do imposto lançado na Nota Fiscal de devolução. Em suma, se houver crédito na entrada, este deve ser anulado pelo débito da saída e se a entrada não gerar crédito, a saída, a despeito de ensejar lançamento do imposto, autoriza o creditamento correspondente. Diz que, ao invés de proceder ao débito seguido de crédito do imposto, afirma que nem promoveu o registro do ICMS a débito, quando das saídas em devolução do seu estabelecimento, nem se creditou de qualquer valor por conta destas operações, conforme evidenciam as cópias dos meses de setembro e outubro de 2008 do livro Registro de Entradas às fls. 1153 a 1201. Assim, sustenta que o imposto exigido restaria anulado pelo crédito do imposto no mesmo valor apropriado por ela própria, com base no disposto no art. 652 do RICMS/BA, pois, por se tratar de operações de devolução, nenhum prejuízo concreto se verificou, na medida em que o autuado também não se creditou do ICMS incidente sobre as ditas devoluções, conforme permitido no mesmo dispositivo legal.

Da análise das razões de defesa, por se tratar de operações de devolução, nas quais se desfazem as operações anteriormente realizadas, mesmo no caso de contribuinte beneficiário do PROBAHIA, caberia a compensação do débito destacado no documento de devolução, de forma a se anular o débito com o crédito tanto no estabelecimento originalmente emitente (fornecedor), quanto no estabelecimento que efetuou a devolução. No caso concreto, restou comprovado que o autuado não precedeu o destaque do imposto nos documentos relativos às devoluções, do que alega, em seu favor, que também não se creditou do valor correspondente.

Assim, por se tratar de operações tributadas, caberia ao autuado consignar o destaque do imposto nos documentos fiscais que acobertavam as operações de devolução, tanto para acobertar o trânsito das mercadorias, como também para propiciar o creditamento por parte do fornecedor. Logo, não se justifica a alegação de que, "...nenhum prejuízo concreto se verificou, na medida em que a Impugnante também não se creditou do ICMS incidente sobre as ditas devoluções, conforme permite o art. 652, do RICMS/BA.", pois, conforme já dito, efetivamente, se tratam de operações tributadas, cuja tratamento não foi atendido pelo autuado, caracterizando, assim, a acusação fiscal de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis. Exigência subsistente.

Em relação à infração 3, alega o autuado que, por questões operacionais, revendeu insumo do seu processo produtivo, cuja operação não é atingida pelos benefícios atinentes ao PROBAHIA, o que o levou a se creditar, extemporaneamente, do crédito fiscal correspondente, por entender que a restrição imposta pelo dito benefício fiscal diz respeito ao aproveitamento de créditos vinculados ao citado tratamento tributário (art. 1º, § 3º do Dec. 6.734/97), não havendo qualquer cominação que implique na renúncia àqueles alheios ao regime diferenciado, por se tratar de operações estranhas às saídas beneficiadas, sob pena de afrontar ao princípio da não-cumulatividade. Cita Parecer DITRI, no qual consigna que a vedação de utilização de créditos fiscais não se aplica às operações de saída alcançadas pelo regime de diferimento do imposto. Assim, sustenta que não há como refutar a idoneidade da apropriação do crédito do ICMS glosado pela fiscalização, por se referir a aquisição vinculada a saída não amparada pelo favor fiscal concedido na esfera do referido programa.

Vislumbro que, ao optar pela utilização do tratamento tributário de concessão de crédito presumido previsto no PROBAHIA de 90% do imposto incidente nas operações de saídas de tecidos sintéticos, geogrelha e laminados reforçados, conforme estabelecido na Resolução nº 15/2006, o contribuinte abdicou expressamente da utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores, como previsto no art. 1º, § 3º, do Decreto nº 6.734/97.

Assim, por se tratar de uma vedação ampla, a qual alcança tanto as aquisições de mercadorias como de bens do ativo imobilizado, é indevida a apropriação do crédito relativo ao ICMS inerente à aquisição de mercadorias adquiridas de terceiros e posteriormente revendidas, pois, conforme já dito, o optante, como condição para fruição do benefício fiscal do PROBAHIA, renunciou de todos os créditos fiscais anteriores, com exceção, apenas, daqueles relativos à exportação de mercadorias, cujo entendimento foi corroborado através do Parecer nº 14550/2010, em resposta à consulta, feita pelo próprio autuado à GECOT/DITRI, que trata especificamente do direito ao crédito, no exercício de suas atividades (fls. 267/268) na qual consignou que "Dessa forma, temos que as aquisições de mercadorias produzidas por terceiros para simples revenda não conferem ao Consulente crédito do imposto, e deverão ser lançados na coluna "Outras" do Registro de Entradas". Item subsistente.

(...)

Por fim, quanto às infrações 7 e 8, as quais se referem a exigência de multas por descumprimento de obrigação tributária acessória, nos valores respectivos de R\$ 2.167,59 e R\$ 28.082,94, correspondente ao percentual de 1% e de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não tributáveis e sujeitas a tributação, respectivamente, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, há de se ressaltar que as penalidades são as legalmente previstas para as irregularidades apuradas, as quais foram admitidas pelo autuado ao afirmar que com o tumulto da obra simultânea à atividade fabril, deixou de escriturar as notas fiscais, não preenchendo o contribuinte os requisitos para redução ou cancelamento da multa, conforme prevista no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, em razão das demais infrações apuradas. Exigências subsistentes.

Do exposto, voto **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração, no valor de R\$ 75.334,95, após a redução das infrações 5 e 6, homologando-se os valores recolhidos.

Inconformado, o Contribuinte interpõe tempestivamente Recurso Voluntário às fls. 1.434 a 1.462 no intuito de ver modificada a Decisão da primeira instância quanto as infrações 1, 2, 3, 7 e 8.

Após detalhado histórico do lançamento efetuado, dos fatos ocorridos e do julgamento de piso, transcrevendo todas as infrações e seus respectivos enquadramentos legais e sintetizando todas as manifestações e as razões de defesa, passa a tecer considerações sobre as razões de alteração da Decisão recorrida.

Em relação à infração 1, discorre sobre a suposta insuficiência de recolhimento do ICMS diferido incidente sobre o fornecimento de refeições. Depois de apontar o entendimento proferido pela JJF, de que a observação nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores de refeições quanto *“Pagamento do ICMS em função da receita bruta para efeito do inciso XVIII do art. 343 do Decreto 6.284/97”* não eximir a obrigação de recolher o imposto diferido consoante o previsto no art. 87, XX do RICMS/BA-97, fala que a Decisão merece reparos.

Assevera que a responsabilidade atribuída aos contribuintes do ICMS que adquirem refeições para consumo dos seus funcionários, nos termos do RICMS/BA, não é ilimitada, estando necessariamente vinculada às informações prestadas pelos fornecedores quanto ao regime de tributação ao qual estão submetidos, na medida em que eles podem optar, em substituição ao regime normal de apuração, pelo pagamento do ICMS em função da receita bruta, conforme estabelece o art. 504, XII, do RICMS/BA, que transcreve.

Aduz que, consoante a previsão legal, afirma que o fornecedor de refeições deve fazer constar, nas notas fiscais que acobertam as suas operações, notadamente na coluna “Observações”, a indicação de que está sujeito ao pagamento do ICMS pelo regime de apuração em função da receita bruta justamente para viabilizar o correto recolhimento do imposto diferido (inciso XVIII do art. 343) pelo substituto tributário. Diante dessa situação, conclui que a responsabilidade dos adquirentes de refeições – a que alude o art. 349 c/c o art. 343, XVIII, ambos do RICMS/BA – encontra os seus limites no inciso XII do art. 504 do RICMS, ou seja, na informação prestada pelo fornecedor das refeições quanto ao regime de apuração ao qual está submetido, pois, é com base nesta informação que o adquirente das refeições cumpre o seu dever de recolher o imposto diferido, conforme ocorreu no caso concreto, consoante provam os documentos às fls. 1.106 a 1.135 dos autos.

Ressalta que, conforme reconhecido textualmente no próprio Acórdão recorrido, é incontroverso o fato de que *“as notas fiscais que acobertaram as aquisições de refeições pelo recorrente continham expressamente a mensagem referida no aludido inciso XII, do art. 504 do RICMS/BA”*. Alega que, foi por conta dessa informação, agindo estritamente conforme a legislação em vigor que o recorrente procedeu o pagamento do imposto estadual com base no regime de apuração fundado na receita bruta do fornecedor. Nessa esteira, afiança que *“se houve inobservância da legislação em vigor, tal falta só pode ser imputada à empresa que forneceu refeições à Recorrente que, a despeito de ser optante pelo Simples Nacional, se julga beneficiária do regime alternativo de apuração do ICMS previsto no art. 504 do RICMS/BA”*.

Diz que tal fato não autoriza o Fisco a imputar à Recorrente a responsabilidade por infração para a qual não concorreu, sob pena de subverter a sistemática do diferimento, tal como prevista no RICMS/BA, e, ainda, de violar frontalmente o princípio da boa-fé objetiva que deve permear as relações mantidas com os contribuintes. Aponta que a legislação em vigor não impõe à Recorrente a obrigação de investigar se as empresas que lhe fornecem refeições estão ou não descumprindo a legislação que rege a cobrança do ICMS ou se são ou não optantes pelo Simples Nacional, se gozam ou não de algum benefício que altere o seu regime de apuração, impondo-lhe apenas a obrigação de recolher o imposto diferido com base nas informações apostas nos documentos fiscais que acobertam o fornecimento de refeições ao seu estabelecimento. Pede a improcedência da infração 1.

Passa a tecer argumentos contra a infração 2.

Afirma que as operações que deram azo à exigência fiscal não consubstanciaram venda, como sugere a descrição da infração imputada, mas que são operações de devoluções de insumos e de

material de uso e consumo, conforme comprovado mediante juntada de todas as notas de aquisição e de devolução (documentos de 05 a 13).

Com base nos artigos 651 e 652 do RICMS/BA que transcreve, alega que as operações de devoluções de mercadorias não devem gerar efeitos fiscais e que tais normas estabelecem a obrigatoriedade de o contribuinte emitir Nota Fiscal com destaque do imposto (no caso de operações tributadas), mas admite, no caso de devolução de mercadorias cuja entrada tenha ocorrido sem a utilização de crédito fiscal, que o contribuinte se credite do imposto lançado na Nota Fiscal de devolução, de forma que a operação de devolução não gere efeitos fiscais, ou seja, se houver crédito na entrada, este deve ser anulado pelo débito da saída e se a entrada não gerar crédito, a saída, a despeito de ensejar lançamento do imposto, autoriza o creditamento correspondente.

Assevera que, no caso das aquisições que deram origem às devoluções atingidas pela autuação, a impugnante não se creditou do ICMS cobrado nas operações anteriores, reconhecendo também que deveria ter registrado, no livro Registro de Saídas, *“o imposto destacado nas notas fiscais de devolução (...) para, em seguida, lançar, no Livro Registro de Entradas”*, os créditos correlatos de ICMS nos mesmos valores. Contudo, ao invés de proceder ao débito seguido de crédito do imposto, afirma que nem promoveu o registro do ICMS a débito, quando das saídas em devolução do seu estabelecimento, nem se creditou de qualquer valor por conta destas operações, conforme evidenciam as cópias dos meses de setembro e outubro de 2008 do livro Registro de Entradas acostados aos autos (fls. 1.153 a 1.201).

Salienta que o *“imposto exigido da ora recorrente restaria inteiramente anulado pelo crédito do imposto no mesmo valor apropriado por ela própria com base no disposto no art. 652 do RICMS/BA”*. Com essa ótica, anota que, embora possa se afirmar que o recorrente deixou de registrar o débito do ICMS incidente sobre as saídas de mercadorias do seu estabelecimento, *“o que em tese poderia trazer perdas para o Estado”*, por se tratar de operações de devolução, assegura que nenhum prejuízo concreto se verificou, *“na medida em que o recorrente também não se creditou do ICMS incidente sobre as ditas devoluções”*, conforme permitido no mesmo dispositivo legal.

Referindo-se ao entendimento da JJF de que o recorrente não teria procedido o destaque do ICMS incidente sobre as operações de devoluções, impedindo a apropriação do crédito pelo estabelecimento que recebeu as mercadorias devolvidas, esclarece que, em primeiro lugar, procedeu o destaque do ICMS quando da devolução das mercadorias aos seus fornecedores, e efetuou o trânsito regular das mercadorias, conforme comprovam as notas fiscais acostadas na impugnação (Docs. 05, 06, 09 e 11). Salienta que a *“obrigação que o recorrente deixou de cumprir foi a de registrar o ICMS destacados nas notas fiscais de referência a débito no seu Livro Registro de Saída”*, falha que não gerou prejuízo ao Erário, uma vez que, a legislação permitia se apropriar dos créditos correlatos *“já que as operações anteriores às devoluções não geraram créditos passíveis de aproveitamento”*.

Contesta que, neste aspecto, o prejuízo causado ao Fisco, conforme constatação do Acórdão recorrido, limitou-se a falta de tratamento tributário adequado as devoluções. Com esse norte, espera ver analisada por essa e. CJF as questões sobre qual teria sido o prejuízo ao Erário, o que o Estado da Bahia deixou de arrecadar e se a fazenda ficou impedida de fiscalizar o recorrente e os outros envolvidos das operações aqui versadas.

Pede a improcedência da infração 2.

Em relação à infração 3, fala ser equivocado o entendimento da Junta de que é legítima a glosa de crédito de ICMS gerado pela revenda de produtos não atingidas pelos benefícios atinentes ao PROBAHIA. Depois de citar o art. 1º, §3º do Decreto nº 6.743/97, critica a interpretação dada pelos julgadores de *primo grau* de que, com o ingresso no referido programa, há automaticamente a renúncia a qualquer outro crédito relativo ao ICMS, exceção feita somente àqueles créditos vinculados às operações de exportação.

Transcreve o citado dispositivo, para então sintetizar que, “*em se tratando de operações anteriores estranhas às saídas beneficiadas, evidente que não se pode cogitar do mesmo tratamento*”. Neste ponto, alega que admitir raciocínio diverso, implica em afronta ao princípio da não cumulatividade previsto no §2º, inciso I, do art. 155 da CF que transcreve.

Traça arrazoado sobre o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF), da sistemática da não-cumultatividade no ICMS e da gênese da LC 87/96, que nos seus artigos 19 e 20 estabelecem a sistemática de compensação constitucionalmente prevista. Após a reprodução dos mencionados dispositivos legais, fala que tais normas também foram copiadas na Lei Estadual nº 7.014/96, nos seus artigos 28 e 29.

Diante desse regramento legal, explica que a impossibilidade de creditamento do ICMS tem caráter de exceção, estabelecidas em hipóteses “*expressamente previstas nas normas que disciplinam a apuração e a cobrança do imposto*”. Conclui que “*a vedação ao aproveitamento do crédito cuja glosa originou a rechaçada autuação – advindo de operação sujeita a tributação, de bem destinado à comercialização tributado pelo ICMS consoante o regime normal – implica concentração do ônus tributário, configurando nítida violação ao princípio da não-cumulatividade*”.

Neste diapasão, alega que a tese em comento é abraçada pela própria Secretaria da Fazenda, conforme se constata da análise do Parecer da DITRI 18.804/2008, cuja ementa consigna o seguinte:

“A vedação de utilização de créditos fiscais referida no art. 1º, § 3º, do Dec. nº 6.734/97, não se aplica às operações de saída alcançadas pelo regime de diferimento do imposto e, por este motivo, excluídas do benefício do crédito presumido previsto no citado Decreto.”

Fazendo a contextualização do Parecer ao caso concreto, entende que o “*o crédito extemporaneamente utilizado pelo recorrente adveio do recolhimento do ICMS incidente sobre a compra de mercadoria (filamento de poliéster), que, muito embora tivesse sido adquirida para o fim de aplicação no seu processo industrial, acabou sendo revendida*”. Nesta senda, afirma que a simples revenda de mercadoria não pode ser favorecida pelo tratamento fiscal do PROBAHIA, de forma que não pode ser aplicado o regramento do art. 1º, §3º do Decreto 6.734/97, que impede somente o aproveitamento de créditos referente a etapas anteriores vinculadas às operações de saídas de mercadorias beneficiadas pelo crédito presumido.

Assim, sustenta o recorrente que não há como refutar a idoneidade da apropriação do crédito do ICMS glosado pela fiscalização, por se referir a aquisição vinculada a saída não amparada pelo favor fiscal concedido na esfera do referido programa. Pede a improcedência da infração 03.

Quanto as infrações 7 e 8, relativas à falta de registro de entrada de mercadorias tributáveis e não tributáveis na escrita fiscal, o recorrente aduz que as exações foram lançadas pela falta de registro das aquisições de parte da estrutura metálica que seria aplicada no alargamento do galpão de produção e do almoxarifado.

Alega que tais multas devem ser canceladas em atendimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, consagrados no art. 42, §7º da Lei 7014/96. Socorre-se da doutrina do professor Helenilson Cunha Pontes para então ilustrar que a multa deve utilizada de forma a desestimular o ilícito e punir o infrator, não devendo consistir em um meio para que o Estado lance mão do patrimônio do contribuinte, sob pena de ferir o princípio da razoabilidade. Alega que, exatamente por essa razão, o legislador concebeu as regras do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RAPF/BA, que transcreve.

Alega que, da leitura do primeiro dispositivo legal, o cancelamento da multa pelo órgão julgador está condicionado ao atendimento a três requisitos: i) a penalidade deve decorrer do descumprimento de obrigação acessória; ii) a conduta infratora não pode ter sido praticada com dolo, fraude ou simulação; e iii) a infração não pode implicar a falta de recolhimento do imposto.

Em seguida, alega que o aludido dispositivo aplica-se perfeitamente ao caso concreto. Após demonstrar suas razões quanto ao seu entendimento de que atendidas todas as condições necessárias para ver sua multa reduzida, lembra que a JJF, em seu julgamento, justifica a

manutenção das penalidades impostas à Recorrente dizendo que não foram preenchidos os requisitos do citado art. 42, §7º, mas sem especificar qual deles não foi atendido.

Aduz novamente que todos os requisitos autorizadores do cancelamento da multa foram atendidos, pleiteando a essa Câmara que, em homenagem aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, cancelasse as citadas multas, conforme vários precedentes desse CONSEF, que transcreve.

Além dos argumentos trazidos, propala que a imposição de multa sobre valores relativos a operação nas quais houve o devido recolhimento do tributo ou sobre operações não tributadas, *“representa um acinte ao próprio princípio do não confisco e até mesmo da moralidade”*. Traz à baila o art. 150, IV da CF para então dizer que não foi respeitada a garantia constitucional do não confisco.

Pede pelo cancelamento das multas das infrações 7 e 8.

Ao final de seu arrazoado, pede pelo total provimento do seu Recurso Voluntário, com a consequente reforma da Decisão debatida, com o afastamento integral das infrações 01 a 03, 07 e 08.

Em termos, os autos forma remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 1.468 a 1.470, a ilustre procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, após breve narrativa dos fatos vividos nos autos, indica que o alcance do recuso são as infrações 1, 2, 3, 7 e 8.

Observa que as razões recursais são insuficientes para provocar a modificação no julgamento proferido pela primeira instância administrativa. Aponta que o Recorrente não trouxe prova nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento.

Em relação a infração 1, cita que o art. 87, XX do RICMS/BA prevê a responsabilidade do adquirente de refeições para funcionários pelo recolhimento do ICMS aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida. Aduz que, *“Por se tratar o fornecedor das refeições (...) de contribuinte optante pelo SIMPLES NACIONAL, ele não se submete às regras do regime de apuração em função da receita bruta, como alega o recorrente.”*.

No que tange a segunda infração, a Procuradora pontua que restou comprovado que o autuado não fez constar no documento fiscal correspondente relativo às devoluções, o destaque do imposto e, agindo assim, praticou operações tributáveis como não tributáveis, nos moldes previstos na legislação estadual.

Quanto a infração 3, diz que a norma de regência (art. 1º, § 3º do Decreto nº 6.734/97) prevê que, ao optar pela utilização do tratamento tributário previsto no PROBAHIA, o contribuinte abdica expressamente da utilização de quaisquer créditos decorrentes *“de aquisições de mercadorias ou utilização de serviço nas etapas anteriores”*.

Por fim, quanto às infrações 07 e 08, aponta que o pedido de cancelamento baseado no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 poderá ser atendido ou não pelo Consef, segundo o juízo de conveniência e oportunidade, a vista das circunstâncias do caso concreto.

Adverte que a teor da citada norma, *“não é a existência de qualquer débito tributário que logra desautorizar a redução ou cancelamento de multa, mas apenas a existência daqueles débitos que sejam diretamente relacionados, num liame de causa e feito, à infração cuja multa se pretende cancelar ou reduzir”*.

Ao final opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto às infrações 3, 7 e 8)

Temos sob exame Recurso Voluntário cujo objeto é a modificação de parte da Decisão da 5ª JJF que julgou o Auto de Infração, susomencionado, parcialmente procedente. A irrisignação do

Contribuinte tem como cerne o mérito das infrações 1, 2, 3, 7 e 8, sem que houvesse qualquer arguição de nulidade, seja do Auto de Infração, seja da Decisão prolatada.

No que tange a infração 1, compulsando os autos, entendo que não há reparo a ser feito no julgamento de base.

Conforme minudentemente explicitado pela n. Relatora do voto de 1ª Instância, o §1º do art. 504 do RICMS vigente à época dos fatos, previa que as empresas optantes do Simples Nacional, deveriam observar as regras dispostas no Capítulo IV, artigos 383 a 393.

Pela sua importância, transcrevo o citado §1º do art. 504:

"Art. 504

(...)

§ 1º *Quanto ao tratamento fiscal dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte que se dediquem à atividade industrial e que tenham optado pelo Simples Nacional, observar-se-ão as disposições do Capítulo IV do Título III. (redação dada pelo Decreto nº 10414, de 03/08/07, DOE de 04 e 05/08/07)"*

Por seu turno, o art. 386 do RICMS, que faz parte do Capítulo IV que o §1º do art. 504 fazia referência, dispunha que o regime do Simples Nacional para empresas que se dedicavam à atividade industrial, não excluía o ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme se vê a seguir:

"Art. 386. *O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:*

I - nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;"

Assim sendo, consoante a norma do art. 386, I, estavam afastadas as disposições quanto ao diferimento previsto no art. 504, incisos IV e XII, c/c o art. 343, XVIII do RICMS/BA-97, ou seja, a opção do pagamento do ICMS em função da receita bruta só cabia para Contribuinte inscrito na condição de normal, o que não era o caso da empresa fornecedora.

Constatado esse quadro normativo, não tem efeito a observação apresentada nas notas fiscais objeto desta infração de que haveria *"Pagamento do ICMS em função da receita bruta para efeito do inciso XVIII do art. 343 do Decreto 6.284/97"*. Assim sendo, necessária a aplicação do quanto disposto no art. 87, XX do RICMS.

Portanto, julgo subsistente a infração 1, consoante o julgamento de piso.

No que tange a infração 2, julgo que são pertinentes as arguições do Contribuinte de que não houve 'compensação', eis que, não houve lançamento a crédito ou a débito dos valores atinentes às entradas e devoluções dos insumos na escrita fiscal do Contribuinte, ou seja, a despeito de não haver observado corretamente as normas instrumentais previstas para tal situação (devolução de mercadoria), não há quantia devida a título de ICMS, pois, na entrada das mercadorias não foi destacado o imposto, por aderir ao PROBAHIA, bem como na devolução, não foi debitado o valor do ICMS que a legislação determinava que deveria ser.

Após análise dos fatos trazidos ao presente PAF, entendo que realmente não houve prejuízo ao Erário baiano, uma vez que, conforme demonstrado nos livros de Registro de Entrada e no de Apuração, não houve gozo do crédito das mercadorias quando das entradas das mesmas e no cálculo do ICMS. Dessa forma, repito, mesmo não cumprindo as leis adjetivas para o procedimento ocorrido, percebo que: i) efetivamente não houve prejuízo ao Fisco, que não há o que se reclamar a título de ICMS por esta operação, ii) o Contribuinte não obteve vantagem fiscal alguma com essa operação e; iii) a fiscalização, mesmo com essa inobservância procedimental do Contribuinte, realizou todos os trabalhos de fiscalização sem qualquer embaraço.

Diante destes fatos, considero a infração 2 insubsistente.

No que tange a infração 3, temos um interessante caso no qual há a dúvida sobre o regime jurídico de crédito e débito do ICMS que deveria ser observado. Pois bem. Com exame dos fatos, a questão se delinea da seguinte maneira: como a mercadoria foi inicialmente comprada como insumo, não caberia crédito, pois a empresa participava do programa PROBAHIA. Não obstante,

como a destinação da mercadoria foi outra, com a venda para terceiros, subsistente a vedação legal do art. 1º, §3º do Decreto Nº 6.743/97?

Posta a questão, julgo que merece guarida a tese defendida pelo Contribuinte, eis que, a norma do §3º do citado artigo veda somente a utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores, como se vê abaixo, in verbis:

“§ 3º A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo constitui opção do estabelecimento em substituição à utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores.”

Assim, como o produto revendido para terceiro teve sua finalidade comprovadamente alterada, de insumo para mercadoria, percebo que não houve o intuito de industrialização por parte do recorrente. Assim sendo, não há que se falar em renúncia de crédito consoante previsto no Decreto nº 6.734/97, mas a necessária aplicação da compensação ordinária entre débitos e créditos do ICMS, prevista tanto constitucionalmente, como também, pela Lei nº 7.014/96.

Nesta esteira, entendo insubsistente a infração 3.

Quanto às infrações 7 e 8, referentes às multas por descumprimento de obrigações acessórias, por não ter escriturado as mercadorias não tributáveis e sujeitas a tributação, respectivamente, percebo que estão presentes os requisitos necessários para a redução ou cancelamento da multa, consoante o art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96.

É de notória sabença que o mencionado artigo requer 3 requisitos para sua aplicação, quais sejam:

- I. que seja uma multa por descumprimento de obrigações acessórias;
- II. que não haja a constatação de dolo, fraude ou simulação na prática da infração;
- III. que não implique em falta de recolhimento do imposto.

Como descrito nas respectivas infrações, as multas foram lançadas por descumprimento de obrigações acessórias (primeiro requisito); Por seu turno, não há nenhuma comprovação de que houve dolo, fraude ou simulação (segundo requisito), seja por utilização de documentos falsos, seja por erro nos valores apontados, por exemplo. A conduta fora tão somente a falta de escrituração nos registros pertinentes. Por fim, a conduta do Sujeito Passivo não levou a falta de recolhimento do imposto (terceiro requisito), haja visto que não há nenhuma exação lançada com base nestas operações.

Portanto, com base nos preceitos acima alinhavados, julgo necessária a redução de ambas as multas para 10% do originalmente cobrando, passando a infração 7 para R\$ 216,75 e a infração 8 para R\$2.808,29.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para manter a infração 1, julgar insubsistentes as infrações 2 e 3 e reduzir para 10% do inicialmente lançado as infrações 7 e 8.

VOTO VENCEDOR (Infrações 3, 7 e 8)

Respeitando todas as excelentes decisões que tem tomado o n. Conselheiro no exercício de suas funções neste Conselho de Fazenda Estadual, permito-me, neste momento, discordar da ora externada em relação às infrações 3, 4 e 5.

Antes de adentrar nas questões de fundo da infração 3, entendo necessário fazer breves considerações sobre um processo de consulta já que o recorrente trouxe para embasar a sua argumentação a resposta da Diretoria de Tributação desta SEFAZ – DITRI á consulta formulada no Parecer nº 18.804/2008 (fls. 1456/1458).

A formulação de consulta junto às administrações tributárias é uma das muitas manifestações do direito de petição. Portanto, a consulta administrativo-tributária é um instrumento por meio do qual determinado contribuinte, em razão de uma dúvida existente na condução de suas atividades, busca a Fazenda Pública para o seu esclarecimento, objetivando orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária que envolve sua atividade,

permitindo que sua conduta esteja alinhada ao entendimento com os órgãos fazendários. Por isto é que ela, para ser eficaz, tem que ser específica, contendo, além da descrição minuciosa dos fatos, as normas jurídicas, cuja interpretação se deseje e pertinentes ao caso concreto, sendo as mesmas informadas no corpo da própria consulta. Assim, a consulta vincula diretamente o peticionário, que após resposta deve segui-la, e não a todos os contribuintes que, porventura, apresentem atividades iguais ou semelhantes, ou mesmo que gozem do mesmo benefício fiscal (caso em análise).

E, ressalto, no regulamento do processo administrativo fiscal deste Estado, como não poderia deixar de ser, a única situação que poderá vincular uma consulta a vários contribuintes é aquela formulada por entidade representativa de classe de contribuintes ou responsáveis. Porém deverá constar no pedido a relação das empresas a ela vinculadas, com especificação, em relação a cada uma, dos respectivos estabelecimentos (art. 59 – RPAF/BA).

Feita tais considerações, o recorrente, em 2010 (05/08/2010 – data do cadastramento da consulta no banco de dados da SEFAZ) realizou consulta junto à Diretoria de Tributação desta Secretaria de Fazenda, a qual foi respondida em 10/08/2010 (Processo nº 51981120104 – Parecer nº 14550/2010 - fls. 39/40). Nela fez o seguinte questionamento: ***“É possível o aproveitamento do imposto incidente nas aquisições de mercadorias produzidas por terceiros para simples revenda?”*** Resposta – ***“A fruição dos benefícios do PROBAHIA – crédito presumido e diferimento – é condicionada à renúncia dos demais créditos fiscais decorrentes de aquisições de mercadorias ou utilização de serviços por parte da empresa, com exceção, apenas, daqueles relativos à exportação de mercadorias. Desta forma, temos que as aquisições de mercadorias produzidas por terceiros para simples revenda não conferem ao Consulente crédito do imposto, e deverão ser lançados na coluna “Outras” no Registro de Entradas”*** O recorrente tomou ciência da resposta dada pelo fisco estadual em 19/08/2010 (fl. 46). Teve 20 dias, a contar da data desta ciência, para ajustar os seus procedimentos, pois, como dito, tal consulta o vincula à resposta dada, devendo o recorrente, na nominada época já ter se ajustado à orientação recebida. Esta atitude não foi tomada pela empresa. Em 12/09/2011 foi lavrado o Auto de Infração.

Preferiu, agora, o recorrente trazer aos autos a resposta dada à consulta referente ao Parecer nº 18804/2008 como norte de sua argumentação da questão trazida aos autos e de outro contribuinte. A consulta neste parecer foi respondida diante da situação fática do seu consulente, ou seja: tendo o benefício do crédito presumido do PROBAHIA, pediu orientação a respeito dos seus procedimentos no momento das ***“operações de saída realizadas pela Consulente para empresas amparadas pelo benefício do diferimento do ICMS nas aquisições internas (grifo), nas quais não existe a possibilidade material do exercício da opção de utilização do crédito presumido”***. A pergunta foi na específica situação: os créditos fiscais a elas vinculados devem ser estornados? Nesta linha, e ao contrário do que entende o recorrente, a consulta não diz respeito à situação material ora posta (venda de mercadoria adquirida de terceiros) e muito menos respondida ao recorrente, pois como se denota, a empresa tem atividade outra, a exemplo de saídas de couro para empresas de calçados e sofás. E é por tal situação que a ementa da consulta textualmente diz: ***ICMS. A vedação de utilização de créditos fiscais referida no art. 1º, § 3º, do Dec. nº 6.734/94, não se aplica às operações de saída alcançadas pelo regime de diferimento do imposto e, por este motivo (grifo), excluídas do benefício do crédito presumido previsto no citado Decreto”***.

Por outro lado, a Consulta nº 14550/2010, trazida pela autuante para dar maior embasamento à autuação, que se deu em 2011, é aquela que trata da situação fática presente (venda de mercadorias de terceiros), respondida ao próprio recorrente (BMD TEXTEIS LTDA.) e por provocação do mesmo, possuindo a seguinte ementa: ***ICMS. Consulta. Contribuinte habilitado ao PROBAHIA. Apenas as saídas internas ou interestaduais tributadas pelo imposto e relativas a produtos de fabricação própria do estabelecimento estão alcançadas pelo benefício do crédito presumido. Operações com mercadorias produzidas por terceiros (grifo). As entradas não conferem crédito e as saídas das mesmas devem ser tributadas normalmente. Interpretação da regra contida no Dec. nº 6.734/97, art. 1, inciso VII, e § 3º.***

Em resumo, embora as consultas respondidas tratem de crédito presumido sob o amparo do PROBAHIA, as situações fáticas são absolutamente distintas e, em assim sendo, respondidas diferentemente já que, como disse anteriormente, a DITRI deve orientar, por competência, cada contribuinte de *per si*, a respeito de dúvidas de cada um sobre a legislação e referente à sua atividade e situação concreta. Em assim sendo, entendo equivocada a interpretação dada pelo recorrente à mesma.

Afastado este argumento trazido pelo recorrente, inclusive por ser contrário à situação fática do mesmo (já que se encontra legalmente vinculado à consulta que, por opção própria, o fez), passo ao mérito da questão, já que divirjo frontalmente do seu entendimento, bem como do n. relator.

Preliminarmente, a aquisição de matéria prima ou insumo que, porventura, teve sua finalidade alterada para uma revenda, não é fato motivador à desobediência da legislação tributária posta. Além do mais não posso “perceber” ou mesmo presumir de que não houve o intuito de industrialização por parte do recorrente da mercadoria revendida. Aliás, tal fato não tem qualquer repercussão com a lide. Se a empresa compra uma mercadoria como matéria prima e, em seguida, revende, esta opção é dela, pois esta compra não está vinculada, obrigatoriamente, a sua destinação. Apenas deve obedecer a norma estabelecida ao caso.

No mais, em 04/08/2003 o recorrente através da Resolução nº 39/2003 (fl. 103) habilitou-se ao Programa DESENVOLVE. Em 30/02/2004 (fl. 104) através da Resolução nº 03/2004 do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, habilitou-se a usufruir dos seus benefícios, Estes benefícios, inicialmente, do diferimento do lançamento e pagamento do imposto nas aquisições de fios de poliéster de estabelecimentos industriais enquadrados na CNAE-FISCAL, sob o código de atividade nº 2442-2/00, nos termos da Resolução nº 05/2003 – DESENVOLVE e nas importações e pagamento do diferencial de alíquota. De igual forma, o benefício da dilação do prazo de pagamento do ICMS sob a parcela incentivada. Por razões que aqui não tem pertinência se discutir, em 05/05/2006 o benefício do DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002 foi revogado à empresa pela Resolução nº 40/2006 do Conselho Deliberativo do BAHIAPLAST (fl. 102). Através da Resolução nº 15/2006 (fl. 100), foi ela incluída nos benefícios da PROBAHIA, regidos pela Lei nº 7.025 de 24 de janeiro de 1997 e regulamentado pelo Decreto nº 6.734 de 09 de setembro de 1997.

Beneficiário do Programa, passou a utilizar o percentual de 90% de crédito presumido sobre suas aquisições em relação às saídas de tecidos sintéticos, geogrelha e laminados reforçados e o diferimento de aquisições do exterior de máquinas, equipamentos. Porém restou vedada a “*utilização dos demais créditos fiscais decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços por parte da empresa*”.

Nesta situação, o recorrente adquiriu mercadorias de terceiros e as revendeu, utilizando no seu Livro de Apuração do ICMS – RAICMS créditos extemporâneos por tais aquisições.

Necessário, antes de se adentrar nas questões abordadas se ter presente o que determina o programa de incentivo do PROBAHIA e, ressaltar a época dos fatos geradores aqui pertinentes.

A Lei nº 7.025/97 no seu art. 1º determina:

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente nas operações efetuados por estabelecimentos industriais inscritos no cadastro do ICMS e sediados no Estado da Bahia.

§ 1º O crédito de que trata o caput deste artigo será concedido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

[...]

IV - fiação e tecelagem: até 90% (noventa por cento) do imposto incidente durante o período de até 15 (quinze) anos de produção;

Art. 4º O Poder Executivo regulamentará esta lei no prazo de sessenta dias contados da sua publicação

Esta regulamentação se deu através do Decreto nº 6.734/97 que determinava:

Art. 1º Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

[...]

VII - fiação e tecelagem: até 90% (noventa por cento), nos primeiros 15 (quinze) anos de produção;

§ 2º O crédito presumido de que trata este Decreto só se aplica às operações próprias do estabelecimento não alcançando às operações relativas à substituição tributária.

§ 3º A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo constitui opção do estabelecimento em substituição à utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores.

§ 4º O percentual de crédito presumido e o prazo, previstos nos incisos II, III e VI a VIII deste artigo, serão utilizados pelo estabelecimento de acordo com os quantitativos definidos em Resolução do Conselho Deliberativo do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA."

Os argumentos do recorrente concentram-se, basicamente, no princípio da não cumulatividade do imposto.

Pela própria definição da palavra, crédito é um haver (de diversas ordens) que possui uma pessoa, quer física ou jurídica. Em contabilidade, representa saldo, por oposição a débito. E no direito tributário representa o montante do tributo que uma empresa possui que pode ser deduzido no momento de realizar uma revenda. Em outras palavras, o crédito fiscal é uma quantia de dinheiro a favor do contribuinte, isto é, uma dedução fiscal. Na hora de determinar a obrigação tributária, o contribuinte deve deduzi-lo do débito fiscal (a sua dívida) para calcular o montante que deve pagar ao Estado. E é nesta linha que trafega a não cumulatividade do imposto (com a apuração por conta corrente fiscal), determinado constitucionalmente e expresso no art. 20, da Lei Complementar nº 87/96.

Porém esta situação é a normal de um conta corrente fiscal, que nada mais é do que a aplicação matemática (ou aritmética) do princípio da não cumulatividade.

Entretanto, outras situações ocorrem. No presente caso, em 2008, o recorrente já se encontrava inserido no programa PROBAHIA, por opção própria, através das Resoluções nº 15/2006 e posteriores.

O Estado, visando incentivar sua indústria, optou por conceder, entre outros, crédito presumido do ICMS para aquelas empresas industriais neste Estado. Entretanto tal benefício fica condicionado ao cumprimento da norma estabelecida, que deve ser interpretada literalmente, pois no caso, ela deve proteger o ente tributante para que essas concessões não sejam ampliadas às operações ou mercadorias que o Estado não pretendeu concedê-las. Esta situação resta expressamente especificada no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN.

No caso, o crédito presumido, estabelecido pela Lei nº 7.025/97, regulamentada pelo Decreto nº 6.734/97, objetiva reduzir a carga tributária incidente nas operações realizadas pelos contribuintes beneficiários, de forma que o percentual a ser concedido ao estabelecimento é calculado sobre o valor do ICMS incidente nas operações internas e interestaduais tributadas e em relação à atividade fabril do estabelecimento beneficiário. Como é um benefício fiscal onde o Estado renuncia a maior parte de sua receita (no caso é de 90%), ao vedar determinados créditos fiscais, como aponta, e ao contrário do advogado pelo recorrente, ele em qualquer momento fere o princípio da não cumulatividade do imposto, uma vez que o Estado não pode permitir, sob pena de estar locupletando sem causa contribuintes com o dinheiro do Erário, que o contribuinte possa tomar qualquer outro crédito além do já outorgado, que no caso específico é de 90% sobre a sua produção neste Estado. Por este motivo, o § 3º do art. 1º do Decreto nº 6.734/97 veda a “*utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores*”, significando dizer que o beneficiário do programa não poderá utilizar qualquer crédito fiscal (a exceção, por exemplo daquele constitucionalmente permitido – exportações) que não seja o outorgado pelo Programa PROBAHIA e não como foi entendido pelo recorrente e pelo n. relator, somente os créditos ligados tão somente às aquisições de produtos para a fabricação de tecidos sintéticos, geogrelha e laminados reforçados.

Esta é a posição que entendo errônea. O caput do art. 1º do Decreto nº 6.734/97 não pode estar desvinculado dos seus parágrafos, o que me leva a perceber de que a vedação contida no § 3º não se refere tão somente às operações incentivadas através dos créditos presumidos, ou seja, as saídas de tecidos sintéticos, geogrelha e laminados reforçados (caso em questão) e pela opção feita pelo próprio contribuinte, repisa-se, ao solicitar tal benefício fiscal. Este raciocínio é reforçado pelo próprio art. 2º da Resolução nº 15/2006, que textualmente determina: “*fica vedada a utilização dos demais créditos decorrente de aquisições de mercadorias ou utilização de serviços por parte da empresa.*” Ou seja, em qualquer momento, a referida Resolução separa aquisições de mercadorias para produção daquelas adquiridas para revenda, caso em lide. E, neste sentido, a vedação referida no art. 1º, § 3º do Decreto nº 6.734/97 tem caráter amplo, alcançando todas as aquisições de mercadorias. E, por fim, a forma da própria escrituração do RAICMS prova tal assertiva, como, alias, tem procedido o recorrente.

E o que fez o recorrente. Ela utilizou, em separado, como créditos extemporâneos, revendas de mercadorias, as somando aos créditos presumidos que possuía para diminuir o valor do imposto porventura existente.

Portanto, alinhando-me à conclusão a que externou a DITRI no seu Parecer nº 14550/2010, respondendo consulta do próprio recorrente de que *temos que as aquisições de mercadorias produzidas por terceiros para simples revenda não conferem ao Consulente crédito do imposto. e deverão ser lançados na coluna "Outras" do Registro de Entradas.*, conforme consta às fls. 39/40 dos autos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto, mantendo em sua inteireza a infração 3 do presente Auto de Infração.

Quanto às infrações 7 e 8, permito-me, mais uma vez, discordar do n. relator.

É certo que o permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/BA faculta ao julgador cancelar ou reduzir as multas de caráter acessório. Entretanto, deve ele dosar tal penalidade, se a situação assim se apresente, pois as determinações do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 não podem ser aplicadas indiscriminadamente, sendo necessária a análise de cada caso de *per si*.

As JJF e as CJF podem reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação acessória se provado não ter existido dolo, fraude ou simulação. No presente caso, o contribuinte não faz prova. Afora que se este CONSEF seguir sistematicamente a linha de que cabe ao fisco, antes de aplicar qualquer penalidade de cunho acessório, ter que antes prova, por obrigação, não ter havido dolo, fraude ou simulação, como se infere do posicionamento do n. relator, o deixa sem respaldo legal para poder controlar as receitas estaduais, apenas podendo aplicar corretamente a legislação tributária posta e assim agir se comprovar dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte ou se entender que todo o contribuinte usa da má fé, o que, me parece, levaria a uma situação insustentável.

No mais, o que aqui se cobra são multas específicas, determinadas em lei. E, entendo, quando a lei assim age, em qualquer momento indica dolo, fraude ou simulação. Apenas aplica penação por descumprimento de obrigação acessória e a sua existência se dar em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais. Além do mais, tem caráter educativo, visando preservar o crédito tributário.

E o referido artigo ainda acrescenta que, mesmo sendo comprovada a não existência de dolo, fraude ou simulação, é necessário que o fato não tenha causado prejuízo ao Erário. Esta é também situação, ao contrário do afirmado pelo n. relator, É certo que o permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/BA faculta ao julgador cancelar ou reduzir as multas de caráter acessório. Entretanto, deve ele dosar tal penalidade, se a situação assim se apresente, pois as determinações do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 não podem ser aplicadas indiscriminadamente, sendo necessária a análise de cada caso de *per si*.

As JJF e as CJF podem reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação acessória se provado não ter existido dolo, fraude ou simulação. No presente caso, o contribuinte não faz prova. Afora que se este CONSEF seguir sistematicamente a linha de que cabe ao fisco, antes de aplicar qualquer penalidade de cunho acessório, ter que antes prova, por obrigação, não ter

havido dolo, fraude ou simulação, como se infere do posicionamento do n. relator, o deixa sem respaldo legal para poder controlar as receitas estaduais, apenas podendo aplicar corretamente a legislação tributária posta e assim agir se comprovar dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte ou se entender que todo o contribuinte usa da má fé, o que, me parece, levaria a uma situação insustentável.

No mais, o que aqui se cobra são multas específicas, determinadas em lei. E, entendo, quando a lei assim age, em qualquer momento indica dolo, fraude ou simulação. Apenas aplica penação por descumprimento de obrigação acessória e a sua existência se dar em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais. Além do mais, tem caráter educativo, visando preservar o crédito tributário.

E o referido artigo ainda acrescenta que, mesmo sendo comprovada a não existência de dolo, fraude ou simulação, é necessário que o fato não tenha causado prejuízo ao Erário. Esta é também situação, ao contrário do afirmado pelo n. relator, que não fez prova o recorrente, já que a penalidade foi aplicada pela falta de escrituração de notas fiscais, quando o recorrente poderia, sim, causar prejuízo ao Erário.

Voto no sentido da não redução das multas aplicadas nas infrações 7 e 8, mantendo inalterada a decisão de 1º Grau, cujo débito remanescente assim se apresenta:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	PROCEDENTE	21.136,42	21.136,42	21.136,42	60%
02	IMPROCEDENTE	13.435,30	13.435,30	0,00	-----
03	PROCEDENTE	9.362,30	9.362,30	9.362,30	60%
04	RECONHECIDA	732,54	732,54	732,54	60%
05	PROC. EM PARTE	6.620,65	385,46	385,46	60%
06	PROC. EM PARTE	13.567,88	32,40	32,40	60%
07	PROCEDENTE	2.167,29	2.167,29	2.167,59	1%
08	PROCEDENTE	28.082,94	28.082,94	28.082,94	10%
TOTAL		95.105,32	75.334,65	61.899,65	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207090.0004/11-0**, lavrado contra **BMD TÊXTEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.649,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$30.250,53**, previstas no art. 42, incisos IX e XI, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05, devendo homologar-se os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infrações 3, 7 e 8) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Infrações 3, 7 e 8) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 3, 7 e 8)

MONICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR
(Infrações 3, 7 e 8)

ALINE SOLANO SOUSA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS