

**A. I. Nº** - 279757.0048/12-3  
**AUTUADO** - SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.  
**AUTUANTES** - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 11/04/2013

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0025-05/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ficou demonstrado, através de diligência efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, designado pela ASTEC/CONSEF, que as incorreções apontadas pelo impugnante, relativas ao levantamento de estoque realizado, não eram pertinentes, não influenciando no valor originalmente exigido. Infração caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Ficou demonstrado que o Regime Especial, concedido com base no art. 10, Decreto nº 9.332/2005, efetivamente, autoriza ao sujeito passivo efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada sua absorção em até o valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95, prevalecendo, assim, a norma especial sobre a geral, não cabendo a exigência da proporcionalidade e vedação para utilização dos créditos fiscais, constantes dos dispositivos apontados no presente Auto de Infração, para fundamentar o descumprimento da obrigação principal prevista na infração sob exame. Infração não caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 31/01/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$ 8.276.055,10 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. O ICMS com valor de R\$ 3.193.349,31. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 2 – Deixou de efetuar estorno e crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. O ICMS com valor de R\$ 5.082.705,79. Multa de 60%.

Preliminarmente, a defesa destaca, às fls. 405 a 429, que os argumentos que virão a seguir acerca da inconsistência do alegado na presente autuação e afirma que o Auto de Infração não merece prosseguir tendo em vista a decadência do direito de efetuar o lançamento relativamente aos

fatos geradores ocorridos de 01/01/2007 a 10/04/2007, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Entende haver decadência de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente a fatos geradores ocorridos anteriormente à 11/04/2007, autuou-se a Contribuinte pelo não recolhimento de ICMS de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2007.

Destaca ainda que o instituto da decadência vem tratado nos art. 150, §§ 1º e 4º, e art. 173, incisos I e II, parágrafo único, do CTN, conforme transcrição "*ipsis literis*" abaixo:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Assim, com fulcro na Teoria do Conhecimento, duas linhas a serem adotadas, (i) quando o fisco **tem conhecimento da ocorrência do fato gerador**, o prazo decadencial será contado a partir dessa ocorrência, (ii) **quando há desconhecimento**, o prazo se contará a partir do primeiro dia do ano seguinte àquele em que deveria ter havido o lançamento.

Salienta que, no caso de lançamento por homologação, onde o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme dicção do art. 150, § 4º do CTN, em virtude do Fisco ter conhecimento da data da ocorrência do respectivo fato.

Neste contexto, assegura que não há que se falar em interrupção do prazo decadencial em virtude da existência de notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Consigna que o fato de o Fazendário notificar a empresa a apresentar documentação ou efetuar pagamento não interrompe a decadência. Se o Fiscal não lavrar o Auto de Infração dentro do prazo decadencial de cinco anos, o direito de constituir o crédito tributário terá decaído, ou seja, estará caduco.

Argüi que a decadência não se interrompe nem se suspende, assim, a notificação efetuada pelo fazendário não pode interrompê-la ou mesmo suspendê-la, pois se assim o fosse, a cada notificação, o prazo decadencial se iniciaria, o que seria um absurdo.

Afirma, portanto, que este é exatamente o que se deu no presente caso, posto que o Auto de Infração somente foi lavrado em 11/04/2012, decaindo o direito de efetuar o lançamento dos créditos tributários, cujo fato gerador do ICMS se deu no período anterior aos cinco anos da lavratura, qual seja, até 10/04/2007.

Assinala que já é pacífico e uníssono o entendimento de que o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar a decadência,

entendimento este já fixado pelo Supremo Tribunal Federal. Ou seja, só quem tem o condão de excluir a decadência é a lavratura do Auto de Infração, com a ciência ao contribuinte.

Consigna que o lançamento tributário, que nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional é o ato administrativo vinculado e obrigatório, que objetiva verificar os elementos do fato gerador, calcular o valor do crédito tributário e identificar o sujeito passivo, caracteriza-se como direito potestativo, ou seja, o sujeito passivo fica sujeito aos efeitos desse direito, independentemente de sua vontade e, enquanto não tornar-se exigível o crédito tributário, não se pode exigir (do sujeito passivo), qualquer prestação.

Desta forma, destaca que no lançamento dito por homologação (previsto no artigo 150 do CTN), como é o caso do ICMS, em que o sujeito passivo apura o montante do imposto devido e antecipa o pagamento, não se pode dizer que tal procedimento é o lançamento propriamente dito, já que este é ato privativo da autoridade administrativa.

Argumenta ainda, que o contribuinte ao identificar o fato gerador e apurar o montante devido, está apenas cumprindo obrigações instrumentais estabelecidas em lei, necessárias ao cumprimento da obrigação tributária. Nunca poderá lançar o tributo, esta função é exclusiva da autoridade administrativa.

Alude que o lançamento, sendo um direito potestativo, se sujeita à decadência. Neste sentido, como traduz o entendimento da Suprema Corte:

*“Com a lavratura do Auto de Infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura (...)”.*

Assim, conclui que o lançamento é um direito a ser exercido exclusivamente pela autoridade fazendária e que, mesmo no dito lançamento por homologação, o que cabe ao contribuinte é tão somente apurar o montante devido e realizar o pagamento antecipado, cumpre estabelecer-se o *dies a quo* para que a Fazenda realize o lançamento, ou seja, confirme ou não a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte.

Expõe ainda, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN, o prazo da decadência tem início no momento do fato gerador, isto é, é o fato gerador o *dies a quo* da decadência.

Entende que, se o contribuinte deve antecipar o pagamento, o Fisco, tendo conhecimento do mesmo, pode desde logo, averiguar os elementos do fato gerador e homologar o procedimento do contribuinte, ou então, proceder ao lançamento de ofício da diferença apurada. Do mesmo modo, se apurada diferença nos valores antecipados pelo contribuinte, deve o fisco agir de forma a cobrar referidos valores.

Desta forma, afirma que nos tributos sujeitos à antecipação do valor devido, se no prazo de cinco anos a contar do fato gerador a Fazenda não homologar expressamente o procedimento do contribuinte, dá-se a homologação ficta, isto é, as informações fornecidas pelo contribuinte, bem como o pagamento, serão consideradas corretas, em virtude do silêncio Fazendário. Como ilustra algumas decisões do Conselho de Contribuintes:

*“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Os tributos e Contribuições cuja Legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.” (Recurso nº 126827, 8ª Câmara, Processo nº 10280.005146/00-98)*

*“NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. O prazo decadência para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, conforme estampado no CTN.” (Recurso nº 114702, 1ª Câmara, Processo nº 10665.000230/96-70)*

Destaca, assim, que o direito de lançar é potestativo, dependendo tão somente do Estado, torna-se inconcebível que este (o Estado), tenha prazo alargado e seja beneficiado por não exercer o seu direito no prazo prefixado.

Entende ainda, como demonstrado exaustivamente acima, que o lançamento por homologação poder ser lançado tão logo aconteça o fato gerador da obrigação tributária.

Assegura que as divergências outrora existentes em relação ao prazo decadencial para o lançamento de ofício de tributos sujeitos a lançamento por homologação foram definitivamente encerradas pelo Superior Tribunal de Justiça. No exercício de sua função constitucional de unificar a interpretação da legislação nacional, inclusive o CTN, o STJ pacificou a questão na linha do seguinte precedente:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA CONSUMADA. MATÉRIA SUBMETIDA AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC (RECURSOS REPETITIVOS).*

*1. Em se tratando de constituição do crédito tributário, em que não houve o recolhimento do tributo, como o caso dos autos, o fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Somente nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

*2. Precedente representativo da controvérsia: REsp n. 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009.*

*3. Na espécie, os tributos são referentes ao período de 31.1.1993 a 31.12.1993 e a União Federal somente lavrou Auto de Infração contra a empresa recorrida em 29.11.1999, evidenciando-se, assim, o transcurso do lapso decadencial.*

*4. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 674497/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 08/09/2009).*

Na espécie, salienta a imputação ao Contribuinte o pagamento de tributo inferior àquele devido, em razão de supostas operações não contabilizadas ao longo do exercício de 2007, aplicando-se, portanto, o art. 150, §4º do CTN, na linha da doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, na qual se baseou o STJ para dirimir as divergências sobre o tema. É que *“neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício”*.

Argumenta que não há que se falar em inexistência de decadência porque o Código Tributário do Estado da Bahia, como supostamente autorizaria o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, prevê em seu art. 28, §1º um de decadência prazo diverso, na medida em que nenhuma das duas disposições foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. De fato, a regulamentação da decadência tributária é matéria reservada à competência legislativa da União, cuja delegação não é admitida, nos termos de seu art. 146, III, “c” e de seu art. 24, I c/c §1º e 4º desde a CF/88.

Complementa que decorridos cinco anos do fato gerador o Fisco não tem mais o direito de efetuar qualquer lançamento de ofício em relação à diferença porventura verificada. Neste caso, todos os lançamentos efetuados pela Fiscalização, relativos ao período de cinco anos anteriores à lavratura do presente Auto de Infração estão sujeitos à decadência e, portanto, devem anulados de plano.

Afirma que a Semp Toshiba Informática Ltda., foi autuada pela suposta ausência de recolhimento de ICMS depois de um levantamento quantitativo de estoques por espécies de produto, por meio do qual a fiscalização buscou conferir as operações do estabelecimento no exercício de 2007. E, ao concluí-lo, apurou diferenças tanto de entradas como de saídas, para, em seguida, lançar o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária (saídas).

Assim, entende que as diferenças foram encontradas nos arquivos magnéticos apresentados pelo Contribuinte relativamente às operações ocorridas no ano de 2007, a partir dos quais se deveria realizar uma auditoria que exige cuidado e *“criterioso rigor na quantificação das mercadorias,*

*considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento” (art. 3º, I, da Portaria nº 445/98).*

Salienta, todavia, que, em descompasso com as orientações regulamentares, em nenhum momento prévio à lavratura do presente auto, a fiscalização oportunizou o Contribuinte esclarecer as diferenças supostamente encontradas. Ao contrário, sem verificar qualquer documento adicional aos arquivos magnéticos ou mesmo conferir a correção do levantamento, realizou o lançamento de ICMS, depois de imputar a seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 04.05.02.*

*Falta de recolhimento do imposto relata omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, que acusam omissão de entradas de R\$ 9.427,04 e de saídas de R\$ 18.784.407,58, partes integrantes do Auto de Infração, cópias entregues ao Contribuinte.*

Afirma que o lançamento do tributo se deu pela **PRESUNÇÃO** e que houve diferença entre o estoque inicial/final das entradas e saídas ocorridas no período, sobre o qual se aplicou a multa de 70% (setenta por cento) prevista no artigo 42, III da Lei nº 7.014/96.

Destaca que a análise das notas fiscais, livros de registros de entradas e saídas, ratificam que a fiscalização equivocou-se em suas afirmações. Mais uma vez, a única alternativa da Contribuinte é demonstrar a seguir, também a título exemplificativo (vide planilha anexa Doc. 03), os principais erros incorridos na análise do controle de estoque dos produtos adquiridos para revenda no ano de 2007.

Alude que, por cautela, é preciso destacar mais uma vez que a quantidade enorme de operações e documentos que devem ser analisados para ratificar a idoneidade da movimentação de estoque da Contribuinte impede a juntada de todos os comprovantes necessários para confirmá-la. Assim, a alternativa foi selecionar algumas das operações em questão, para apresentar os respectivos esclarecimentos e documentos:

*a) Códigos 5B0AA213B, Nome do Produto: MIC. PORTATIL NOTEBOOK STI IS-1522 (LM10W) SKD CM440 (CM4401.86 512M1X5K3 80VSC C/WIRELESS DV).*

*O “Demonstrativo de Cálculo das Omissões” juntado ao Auto de Infração aponta o seguinte:*

|                           |                 |
|---------------------------|-----------------|
| <i>Estoque inicial:</i>   | <i>0,00</i>     |
| <i>Entradas:</i>          | <i>5.071,00</i> |
| <i>Saídas com N.F.:</i>   | <i>3.939,00</i> |
| <i>Estoque Final:</i>     | <i>78,00</i>    |
| <i>Omissão de Saídas:</i> | <i>1.054,00</i> |

*Todavia, a Contribuinte, em seu Livro de Inventário e Controle de entrada e saída de estoque (Doc. 04), ao depurar a movimentação por tipo de produto, encontrou:*

|   |                 |
|---|-----------------|
| <i>Estoque inicial:</i>                 | <i>0,00</i>     |
| <i>Entradas:</i>                        | <i>5.071,00</i> |
| <i>Saídas com N.F.:</i>                 | <i>4.939,00</i> |
| <i>Transformação para outro código:</i> | <i>54,00</i>    |
| <i>Estoque Final:</i>                   | <i>78,00</i>    |

*Afirma que a diferença apontada está justamente no número de saídas ocorridas no período e essa divergência ocorreu porque a fiscalização mais uma vez não analisou os documentos fiscais do Contribuinte. Entre outros equívocos, o levantamento não excluiu na apuração do estoque de 2007 diversas operações regularmente escrituradas. Vide, por exemplo:*

*Notas fiscais emitidas em 2007, com saídas em 2008. A fiscalização não computou na baixa regular do estoque as operações das Notas Fiscais nº 202166 a 202185 (doc. 05), todas emitidas no dia 28/09/2007 em nome de ARTHUR LUNDGREN, que acobertam saídas de 1.000 (mil) itens.*

*Transformação do código (alteração do modelo do produto). Na fabricação/montagem dos equipamentos de informática é possível criar diversos outros modelos a partir de um produto básico, em razão de alterações/transformações de uma configuração original. Em regra, isso ocorre quando se modifica em um*

modelo o hardware (coloca-se um processador mais potente ou uma maior quantidade de memória, p.ex.) ou o sistema operacional (substituição do Linux pelo Windows, p.ex.), tornando-o outro, cujas características e preço são diversos do original. Esse processo é formalizado por meio de uma Ordem de Transformação (OT) e modifica o produto original ao ponto de torná-lo outro produto, que logicamente deve possuir um registro próprio de movimentação. Portanto, como se trata de um novo produto, inclusive com valor comercial diferente daquele do qual se originou, lhe é atribuído um código diverso, com base no qual se realizam os registros contábeis, entre os quais a movimentação no estoque.

No caso do modelo em questão, 50 itens foram transformados para o modelo 5B0A9X13B, porque a memória da configuração original passou de 1,0GB para 512MB, conforme OT nº 001802 (doc. 06) e 04 itens foram transformados para o modelo 5B061K13, pois o sistema operacional foi modificado do Windows XP Professional para o Windows Vista Starter (OT nº 001818).

b) Código 5B0AA816, Nome do Produto: MIC. PORTATIL NOTEBOOK STI IS-1522 (LM10W) SKD CM440 (CM4301.73 512M1X3K2 80VHBC C/WIRELESS D).

O “Demonstrativo de Cálculo das Omissões” juntado ao Auto de Infração aponta o seguinte:

|                    |        |
|--------------------|--------|
| Estoque inicial:   | 0,00   |
| Entradas:          | 460,00 |
| Saídas com N.F.:   | 28,00  |
| Estoque Final:     | 11,00  |
| Omissão de Saídas: | 421,00 |

A Contribuinte, depois de verificar seu Livro de Inventário e Controle de entrada e saída de estoque (Doc. 04), apurou:

|                                |        |
|--------------------------------|--------|
| Estoque inicial:               | 0,00   |
| Entradas:                      | 460,00 |
| Transformação de outro código: | 3,00   |
| Devolução de venda:            | 1,00   |
| Saídas com N.F.:               | 453,00 |
| Estoque Final:                 | 11,00  |

A Fiscalização novamente desconsiderou a existência de documentos fiscais que amparam operações cuja irregularidade se afirmou ou se desconsiderou no levantamento:

Notas fiscais emitidas em 2007, com saídas em 2008. A fiscalização não computou na baixa regular do estoque as operações das Notas Fiscais nº 000776 a 000778 (doc. 07), emitidas em 13/12/2007, e as NF's nº. 000791 a 000795 (doc. 08), emitidas em 28/12/2007, todas em nome de MARTINS COM E S e cada uma com 374 (trezentos e setenta e quatro) itens. ( na assentada do julgamento o patrono da empresa retificou o texto, firmando que se trata de 374 itens no total e não por nota fiscal)

c) Código 5H075R12, Nome do Produto: MIC. PORTATIL NOTEBOOK STI SW1 (IS-1451) SKD C2DT550.

O “Demonstrativo de Cálculo das Omissões” juntado ao Auto de Infração aponta o seguinte:

|                    |        |
|--------------------|--------|
| Estoque inicial:   | 83,00  |
| Entradas:          | 721,00 |
| Saídas com N.F.:   | 420,00 |
| Estoque Final:     | 0,00   |
| Omissão de Saídas: | 384,00 |

A Contribuinte, depois de verificar seu Livro de Inventário e Controle de entrada e saída de estoque (Doc. 04), apurou:

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| Estoque inicial:                 | 83,00  |
| Entradas:                        | 721,00 |
| Devolução de venda:              | 6,00   |
| Saídas com N.F.:                 | 523,00 |
| Transformação para outro código: | 204,00 |
| Estoque Final:                   | 0,00   |

Afirma que a Fiscalização novamente ignorou a existência de documentos fiscais que amparam operações cuja irregularidade se afirmou no levantamento:

Nota fiscal de venda em 2007, com saída em 2007. Desconsiderou-se, na baixa do estoque, entre outras, operações que totalizam a regular saída de 103 (cento e três) itens, na medida em que a Contribuinte formalizou operações com 523 itens em 2007, com a emissão das respectivas notas fiscais naquele mesmo exercício, mas a Fiscalização indica apenas a saída de 420 itens no período.

*A Contribuinte apenas não relaciona os documentos ignorados pela Fiscalização, ou apresenta alguns deles, porque não lhe foi fornecida a relação das notas fiscais utilizada na apuração, com a qual lhe seria possível efetuar o cotejo com a sua base de dados e especificar as divergências.*

*Transformação para outro código. Não se observou a transformação de 200 itens para o produto com código 5H0E5R12, conforme OT nº 001822 (doc. 09), assim com tampouco atentou para a transformação para outros códigos de 01 item em 09/2007 (OT nº 001593) e de 03 itens em 10/2007 (OT's nº 0016 38, 001653 e 001676).*

*d) Código 5I014N12, Nome do Produto: MIC. PORTATIL NOTEBOOK STI DW1H (IS-1253) SKD CM4301.*

*O "Demonstrativo de Cálculo das Omissões" juntado ao Auto de Infração aponta o seguinte:*

|                           |                 |
|---------------------------|-----------------|
| <i>Estoque inicial:</i>   | <i>3,00</i>     |
| <i>Entradas:</i>          | <i>2.538,00</i> |
| <i>Saídas com N.F.:</i>   | <i>2.014,00</i> |
| <i>Estoque Final:</i>     | <i>3,00</i>     |
| <i>Omissão de Saídas:</i> | <i>524,00</i>   |

*A Contribuinte, depois de verificar seu Livro de Inventário e Controle de entrada e saída de estoque (Doc. 04), apurou:*

|   |                 |
|---|-----------------|
| <i>Estoque inicial:</i>                 | <i>3,00</i>     |
| <i>Entradas:</i>                        | <i>2.538,00</i> |
| <i>Saídas com N.F.:</i>                 | <i>2.055,00</i> |
| <i>Transformação para outro código:</i> | <i>500,00</i>   |
| <i>Estoque Final:</i>                   | <i>3,00</i>     |

*Alude que a Fiscalização novamente desconsiderou a existência de documentos fiscais que amparam saídas cuja irregularidade se afirmou no levantamento:*

*Nota fiscal de venda em 2007, com saída em 2007. Desconsiderou-se, na baixa do estoque, entre outras, operações que totalizam a regular saída de 40 (quarenta) itens, na medida em que a Contribuinte formalizou operações com 2.054 itens em 2007, com a emissão das respectivas notas fiscais naquele mesmo exercício, mas a Fiscalização indica apenas a saída de 2.014 itens no período.*

*Mais uma vez, a Contribuinte encontra óbice à apresentação das notas desconsideradas pela Fiscalização, que não lhe forneceu a relação das notas fiscais utilizados na apuração, com a qual seria possível efetuar o devido cotejo com a sua base de dados.*

*Notas fiscais emitidas em 2007, com saídas em 2008. A fiscalização não computou na baixa regular do estoque a operação da Nota Fiscal nº 201145, cuja emissão ocorreu em 28/09/2007, em nome da FAST SHOP COMER.*

*Transformação para outro código. Não se observou a transformação de 500 (quinhentos) itens em 12/2007, como indica a OT nº 001788 (doc. 11) para o produto com o código 5I0D4N12.*

*e) Código 605068, Nome do Produto: MULTIFUNCIONAL E-STUDIO 232.*

*No "Demonstrativo de Cálculo das Omissões" juntado ao Auto de Infração constam as informações abaixo:*

|                           |                 |
|---------------------------|-----------------|
| <i>Estoque inicial:</i>   | <i>0,00</i>     |
| <i>Entradas:</i>          | <i>1.037,00</i> |
| <i>Saídas com N.F.:</i>   | <i>918,00</i>   |
| <i>Estoque Final:</i>     | <i>2,00</i>     |
| <i>Omissão de Saídas:</i> | <i>117,00</i>   |

*Argumenta que depois de verificar seu Livro de Inventário e Controle de entrada e saída de estoque (Doc. 04), apurou:*

|                              |                 |
|------------------------------|-----------------|
| <i>Estoque inicial:</i>      | <i>0,00</i>     |
| <i>Entradas:</i>             | <i>1.037,00</i> |
| <i>Saídas com N.F.:</i>      | <i>993,00</i>   |
| <i>Acerto de inventário:</i> | <i>42,00</i>    |
| <i>Estoque Final:</i>        | <i>2,00</i>     |

*No levantamento do item em questão, afirma que, mais uma vez a Fiscalização deixou de considerar operações regularmente contabilizadas:*

*Notas fiscais emitidas em 2007, com saídas em 2008. O levantamento fiscal não considerou baixa regular no estoque, p.ex., as NF's nº 211951 e 211763 a 211765 (doc. 12), todas emitidas em 28/12/2007 em nome do SEMP TOSHIBA S.A, que acobertam a saída de 74 (setenta e quatro) itens.*

*Acerto de inventário. A Fiscalização não observou o acerto de inventário concernente a 42 (quarenta e dois) itens.*

Argumenta que os dados apresentados pelo Contribuinte acima e confirmados pela documentação em anexo demonstram, de maneira inequívoca, que a Fiscalização incorreu em erros insanáveis no levantamento que originou a Infração 1, ao ponto de torná-la completamente insubsistente.

Argúi que a Infração nº 2 foi igualmente resultado de uma incorreta interpretação do regime especial a que se encontra submetida a Contribuinte, segundo a qual é indevida a apropriação de crédito fiscal de ICMS nas aquisições de matérias-primas destinadas à industrialização de produtos de informática, na parte em que excede proporcionalmente ao valor recolhido de acordo com o Decreto nº 4.316/95. Em razão disso, imputou-se a infração nos seguintes termos:

*Infração 02 - 01.05.03*

*Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Referente ao crédito fiscal nas aquisições de matérias-primas destinadas à industrialização de produtos de informática, beneficiada com a redução da carga tributária nas saídas à alíquota de 3,5% (três e meio por cento) (sic), sem previsão legal de manutenção do crédito fiscal, conforme Demonstrativo do Crédito Fiscal Sobre Aquisições de Matérias-Primas, Parecer GECTO (sic) 2.157/2005, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.*

Constata que a Fiscalização, mais uma vez, se equivocou e, nessa oportunidade, não só ignorou completamente o Regime Especial concedido pela SEFAZ à Contribuinte, como também desconsiderou a sistemática de apuração do ICMS.

Sinaliza que, em meados da década de 90, o Estado da Bahia decidiu adotar uma série de políticas públicas para estimular a instalação, no seu território, de indústrias de tecnologia, entre os quais financiamento pela linha de crédito do FUNDESE/PROTEC, então disponibilizado pelo Desenbanco (atual Desinbahia), doações de terrenos e incentivos fiscais.

Assinala ainda que alguns dos benefícios tributários concedidos à Contribuinte se encontravam previstos no Decreto nº 4.316/95, que dispunha acerca do diferimento do pagamento do ICMS relativo ao recebimento do exterior, de componentes, partes e peças destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, por estabelecimentos comerciais desses setores, nos seguintes termos:

*Art. 1º Ficam diferidos, o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de:*

*(...)*

*II - produtos de informática, por parte de estabelecimento comercial filial de indústria, ou empresa por ela controlada, instaladas no Distrito Industrial de Ilhéus, mesmo que tenham similaridade com produtos fabricados pelos referidos estabelecimentos, observada a disposição do § 1º deste artigo.*

*III - produtos de informática, de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletroeletrônicos, por parte de estabelecimento industrial, a partir de 1º de março de 1998, mesmo que tenham similaridade com produtos por ele fabricados, observado o disposto no § 1º, e na alínea “b” do inciso I do § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para usufruir do benefício de que tratam os incisos II e III do “caput” deste artigo o contribuinte, devidamente habilitado para operar no referido regime na conformidade do art. 344 e seguintes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, deverá:*

*I - renovar anualmente a habilitação concedida pela Secretaria da Fazenda;*

*II - comprovar que o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial equívale, no mínimo, aos seguintes percentuais do valor total do faturamento anual:*

*(...)*

*d) 50% (cinquenta por cento) a partir do quarto ano de produção.*

*§ 2º Aplica-se o diferimento previsto no inciso I do caput deste artigo a estabelecimentos industriais dos setores elétrico, de eletrônica, de eletroeletrônica e de telecomunicações, independente de sua localização neste Estado, observado o disposto no § 3º.*

*(...)*

*§ 3º Poderão ser instalados, com o benefício decorrente deste Decreto, projetos industriais localizados: (efeitos de 25/05/98 a 14/10/08)*

*I - em qualquer município integrante da Região Metropolitana do Salvador, desde que: (efeitos de 27/05/98 a 14/10/08)*

*a) se refiram exclusivamente a empreendimentos que tenham por objetivo montagem ou fabrico de produtos de pelo menos 2 (dois) setores integrados entre os de informática, elétricos, de elétrico-eletrônica, de eletrônica e de telecomunicações; ou " (efeitos de 31/12/99 a 26/03/08)*

*b) o valor do investimento total seja equivalente a, no mínimo, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); (efeitos de 27/05/98 a 26/03/08)*

*(...)*

*§ 4º Ficam igualmente diferidos o lançamento e o pagamento do imposto; na saída interna dos produtos tratados no inciso I do caput e no § 2º deste artigo, promovida pelo estabelecimento industrial importador, nas seguintes hipóteses:*

*I - quando destinados a estabelecimento industrial neste Estado, que os utilize na fabricação de produtos de informática, elétricos, de eletro-eletrônica, de eletrônica e de telecomunicações ou prestação de assistência técnica e manutenção, para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes, desde que o seu projeto de implantação tenha sido aprovado pela Secretaria de Indústria, Comércio e Mineração;*

*II - quando destinados a outro estabelecimento da mesma empresa neste Estado, com a finalidade e a exigência previstas no inciso anterior.*

*Art. 2º Nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial lançará a crédito o valor do imposto destacado, quando naqueles produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no "caput" do artigo 1º.*

*Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do "caput" do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:*

*Parágrafo único. Nas operações de saídas interestaduais, desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo, o estabelecimento importador efetuará um lançamento de crédito fiscal em sua escrita de tal forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas.*

O autuado afirma que, segundo a Fiscalização, a Contribuinte infringiu a legislação do ICMS porque, depois de aplicar a redução de base prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95 e recolher o tributo com uma alíquota efetiva de 3,5%, não estornou proporcionalmente o crédito fiscal nas aquisições de matérias-primas destinadas à industrialização de produtos de informática. Na prática acredita que o Auto de Infração foi lavrado porque se presumiu que a aplicação da alíquota de 3,5% nas saídas necessariamente impossibilitava que a apropriação dos créditos fiscais ocorresse em percentual superior a 3,5% das entradas, ainda que maior o ICMS destacado na nota (7%, 12% ou 17%, por exemplo).

Entretanto, assegura que ao fazê-lo, não observou que a Contribuinte obteve junto à Fazenda do Estado da Bahia, em abril/2005, Regime Especial de ICMS pelo qual faz jus ao direito de utilizar como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de mercadorias e insumos em cada período de apuração, como consta literalmente do Parecer GECOT nº 2.157/2005 (doc. 13):

*Cláusula primeira - Em substituição ao incentivo de que trata o Decreto nº 7.798/2000, fica a empresa SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA, localizada no Lugar. BR 324, KM 10,5, s/n, Conjunto B, Bairro Águas Claras, Salvador-BA, Inscrição Estadual nº 48.066.718-NO, autorizada a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada sua absorção em até o valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto no 4.316/95.*

Antecipa que a leitura da citada cláusula primeira, segundo a qual se autorizou à Contribuinte "a efetuar o lançamento do VALOR TOTAL do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos" nas condições e limites ali estabelecidos, é bastante para comprovar a improcedência

da autuação. As disposições que regulam o regime especial são suficientemente claras, no sentido de que:

*A Contribuinte está autorizada a creditar-se do valor total imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos;*

*O crédito é limitado apenas a 90% do saldo devedor no mês de referência, apurado com base na alíquota de 3,5%, conforme o art. 7º do Decreto no 4.316/95.*

Salienta também que essa assertiva é confirmada pela Cláusula primeira do Termo de Reti-ratificação ao Protocolo de Intenções assinado em 18 de dezembro de 1997, assinado em 17/05/2005 (docs. 14 e 15), e pela Cláusula primeira do 2º, Termo de Reti-ratificação ao Protocolo de intenções assinado em 18 de dezembro de 1997, assinado em 11/02/2008 (doc. 16), que dispõem:

*Termo de Reti-ratificação ao Protocolo de Intenções assinado em 18 de dezembro de 1997, assinado em 17/05/2005:*

*CLÁUSULA PRIMEIRA - O ESTADO, e quando couber, o CONSELHO DELIBERATIVO DO FUNDESE, autorizarão as EMPRESAS a:*

*1) Utilizar para pagamento do ICMS o valor correspondente aos créditos fiscais relativos à aquisições de mercadorias e insumos, limitada sua absorção em até 90% do saldo devedor apurado, tanto por parte da SEMP TOSHIBA BAHIA S/A, quanto pela SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA. Os créditos porventura acumulados no mês por cada empresa poderão ser transferidos entre elas e utilizados no período subsequente, conforme dispuser o Regime Especial a ser firmado com a SEFAZ;*

*2º Termo de Reti-ratificação ao Protocolo de intenções assinado em 18 de dezembro de 1997 e re-ratificado em 17 de março de 2005, de 11/02/2008:*

*CLÁUSULA PRIMEIRA. - A sistemática de utilização de créditos fiscais, prevista no 1º Instrumento de Reti-ratificação datado de 17 de março de 2005, que permite o aproveitamento de créditos relativos às aquisições, no mercado interno, de mercadorias e insumos destinados à industrialização, fica automaticamente prorrogada até 31 de dezembro de 2019.*

Afirma, portanto, que o raciocínio que conduziu a Fiscalização contraria a literalidade da cláusula primeira do Regime Especial concedido à Contribuinte e, além disso, é incompatível com as demais disposições do Parecer GECOT nº 2.157/2005 (doc. 13) e com a própria natureza do tributo em questão.

O contribuinte entende ainda que o ICMS é uma espécie de imposto cuja sistemática de apuração é não cumulativa, a fim de que o ônus fiscal restrinja-se ao valor agregado pelo Contribuinte na cadeia de produção. Ou seja, há aquisição de insumos e matérias-primas, agrega-se valor por algum processo produtivo (industrialização, por exemplo) e comercializa-se o resultado dele. Logicamente, como há valor agregado, o natural é que o total do imposto que incidiu sobre os insumos e matérias-primas seja inferior àquele recolhido em razão do processo produtivo.

Afirma também que essa regra admite exceções, como, por exemplo, quando o Contribuinte adquire mais insumos e matérias-primas do que aqueles efetivamente utilizados em um determinado exercício, ou quando a alíquota utilizada sobre o bem que resultou da produção é inferior àquela aplicada na fase anterior da cadeia produtiva, como ocorre no caso.

Argumenta que, no contexto em foco o raciocínio que precedeu o auto é completamente infirmado pelas demais disposições do Parecer GECOT nº 2.157/2005 (doc. 13). Na espécie, ao admitir-se correta a premissa utilizada para a lavratura do Auto de Infração – a aplicação da alíquota de 3,5% nas saídas limita o crédito fiscal à incidência do mesmo percentual sobre as respectivas entradas –, não haveria sentido em o regime especial limitar o crédito do imposto a 90% do saldo devedor no período: o percentual de 3,5% estaria adstrito ao valor agregado e sempre existiriam mais débitos do que créditos. Logo, o estabelecimento de limite ao crédito nessas circunstâncias teria nenhuma utilidade.

Por outro lado, destaca que compatibilizar o entendimento da Fiscalização com o limite previsto no regime especial conduziria à absurda conclusão de que a Contribuinte apenas poderia utilizar o crédito de 3,5% das entradas até o limite de 3,15% das saídas (90% de 3,5%), em flagrante ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Inclusive, salienta que tampouco teriam sentido as disposições da Cláusula Quarta do Regime Especial estabelecido conforme o Parecer GECOT nº 2.157/2005 (doc. 13), que permitem a transferência de crédito para a Semp Toshiba Bahia S.A., também instalada na Bahia, *in verbis*:

*Cláusula quarta - Na hipótese de acumulação dos créditos fiscais de que trata a Cláusula primeira, o contribuinte poderá transferi-los à empresa SEMP TOSHIBA BAHIA S/A, IE no 47.927.948-NO, localizada neste Estado, também beneficiária do PROTEC, em valor equivalente a 90% do saldo devedor da destinatária.*

Acredita que a concepção adotada no auto não permite o acúmulo de crédito fiscal e, portanto nenhuma finalidade teria autorizar à Contribuinte transferi-lo a uma sociedade coligada, especialmente quando o crédito também estaria limitado a 90% do saldo devedor. Mais uma vez, ao apurar-se o crédito fiscal com a alíquota de 3,5%, como afirma a Fiscalização, e limitá-lo a 90% do saldo devedor também apurado com aquele percentual, como determina a Cláusula primeira do Parecer GECOT nº 2.157/2005 (doc. 13), jamais haveria saldo credor.

Coaduna que essa série de contradições originadas do raciocínio que motivou a lavratura do Auto de Infração ratifica a insubsistência do lançamento e comprovam que, ao contrário do entendimento da Fiscalização, a Contribuinte faz sim jus aos créditos fiscais, limitados apenas a 90% do saldo devedor apurado no período.

Além disso, entende que a prorrogação do Regime Especial, conforme o Parecer GECOT nº 4.922/2006 – abril/2006 a março/2007 (doc. 17) – e o Parecer GECOT nº 4.063/2007 – abril/2007 a março/2008 (doc. 18) –, nos termos da Cláusula sétima, parágrafo único, do Parecer GECOT nº 2.157/2005 (doc. 13):

*Cláusula sétima - Este Regime Especial produzirá seus efeitos a partir do mês de competência de março de 2005 e terá validade de 01 (hum) ano, podendo ser renovado a pedido do interessado.*

*Parágrafo único - O pedido de renovação do Regime Especial será apreciado com base em demonstrativo anual, apresentado pela Requerente, contendo todos os dados referentes à utilização dos créditos no período anterior, para controle da fiscalização.*

Desta forma, constata que nas diversas oportunidades em que solicitado, deferiu-se a renovação do Regime Especial depois se apreciar o pedido “*com base em demonstrativo anual, apresentado pela Requerente, contendo todos os dados referentes à utilização dos créditos no período anterior, para controle da fiscalização*”, como, consta, por exemplo, no Parecer GECOT nº 4.063/2007 (doc. 18):

*A Requerente, considerando que os efeitos desse Regime Especial perderiam sua validade em abril/2007, solicitou novo prazo de prorrogação e, para tal, anexou ao presente processo o demonstrativo anual contendo todos os dados referentes à utilização dos créditos do período anterior, conforme determinação do Parágrafo único da Cláusula sétima do Regime Especial original e a previsão contida no Parecer/GECOT no 4922/2006.*

Assim, ao deferir a prorrogação do regime especial por meio dos Pareceres GECOT 4.922/2006 e 4.063/2007 (docs. 17 e 18), a SEFAZ tanto analisou o demonstrativo anual com os dados referentes à utilização dos créditos no exercício de 2007, como igualmente reconheceu a regularidade da apuração sem o estorno a que a Fiscalização se refere, afirma a defesa.

Por fim, pontua que há mais um grave erro na Infração 2, pois, nela presumiu-se que uma eventual apuração incorreta do tributo – o que não foi o caso, como já demonstrado – implicaria em exigir o pagamento dos valores indevidamente creditados.

Entende que um cotejo entre o valor atribuído à Infração 2 e o “*DEMONSTRATIVO DO CREDITO FISCAL SOBRE AQUISIÇÕES DE MATERIAS-PRIMAS, PARECER GECOT 2.157/2005*”, que integra o auto, indica que o cálculo do valor da multa foi realizado exclusivamente com base nos registros dos Livros Fiscais da Contribuinte.

Afirma assim, que a Fiscalização limitou-se a estornar e reputar devido o ICMS escriturado que excedia o ICMS apurado em cada período, quando deveria reconstituir a conta corrente fiscal, com a redução dos créditos aos valores que entendia devidos para, em seguida, cotejá-los com os débitos. A partir de então, compensar-se-ia o valor do crédito apurado com os débitos verificados

no período para, em seguida, lançar o tributo, desde que constatada a existência de saldo devedor. Nesse sentido, é o que preceitua o art. 114 do RICMS vigente à época da obrigação tributária:

*Art. 114. O ICMS é não-cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizadas pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e às prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo às mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime adotado.*

Destaca que esse erro de critério possui uma consequência que não pode ser desconsiderada, pois, mesmo acolhida à absurda tese da Fiscalização, o valor do lançamento limitar-se-ia à diferença entre o valor que a Contribuinte deveria ter recolhido em cada período e aquele que efetivamente recolheu, se fosse o caso. Contudo, se não houve falta de recolhimento de ICMS, mas apenas apuração de crédito além do devido, a hipótese é estritamente de estorno do crédito e não de lançamento do imposto.

Assinala que a reconstituição da conta corrente fiscal do exercício de 2007, com base no crédito fiscal que se afirma correto no Auto de Infração, conforme o demonstrativo citado, ratifica que, ainda assim, não houve falta de recolhimento de ICMS, como se verifica no resumo abaixo:

| <i>ICMS apurado pela Fiscalização</i> | <i>ICMS devido</i> | <i>Saldo</i> |
|---------------------------------------|--------------------|--------------|
| 394.824,40                            | 174.472,82         | 220.351,58   |
| 304.109,37                            | 136.736,65         | 387.724,29   |
| 250.122,22                            | 135.845,34         | 502.001,17   |
| 318.469,97                            | 169.923,23         | 650.547,91   |
| 338.682,45                            | 253.847,54         | 735.382,83   |
| 230.153,60                            | 246.286,17         | 719.250,26   |
| 352.107,92                            | 188.590,96         | 882.767,22   |
| 280.604,72                            | 210.499,71         | 952.872,24   |
| 288.309,08                            | 162.682,87         | 1.078.498,45 |
| 231.906,35                            | 304.008,32         | 1.006.396,47 |
| -                                     | 161.136,59         | 845.259,88   |
| -                                     | 152.363,18         | 692.896,70   |

Entende, mesmo que cabível o “estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo”, em proporção ao benefício – o que se admite apenas para o argumento –, não haveria falar-se em lançamento de qualquer diferença, pois nem assim seria o caso de falta de recolhimento do imposto. Ao contrário, mesmo na absurda hipótese cogitada no Auto de Infração, a Contribuinte faria jus a um saldo credor de R\$ 692.896,70 ao final do exercício de 2007.

Argui que é provável que a Fiscalização tenha optado por realizar o lançamento da Infração 2, no valor do crédito que afirma indevidamente escriturado, ao invés de estorná-lo, porque decerto sabe que não poderia fazê-lo, sob pena de desconsiderar dos Pareceres GECOT 4.922/2006 e 4.063/2007 (doc. 17 e 18), por meio dos quais a SEFAZ reconheceu a regularidade da apuração do ICMS efetuada pela Contribuinte.

Por conseguinte, entende que os dados apresentados pela Contribuinte acima e confirmados pela documentação em anexo demonstram, de maneira inequívoca, que a Fiscalização também errou no levantamento que conduziu à lavratura da Infração 2, ao auto ao ponto de torná-la absolutamente improcedente.

Passa a alinhar as provas necessárias para a realização de diligência. Avalia que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar qualquer uma das 2 (duas) infrações em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações.

Assegura que as informações apresentadas no auto e nos demonstrativos que o integram não permitem identificar com precisão qual a base de dados ou a metodologia que se utilizou para o lançamento das diferenças, porém isso não impediu a Contribuinte de comprovar que o resultado do procedimento encontra nenhum amparo em seus documentos fiscais.

Consigna que as conclusões da Fiscalização não foram resultado de uma análise rigorosa de documentos e de livros fiscais, como determina o art. 3º da Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998, mas, ao que parece, derivaram apenas de um exame de informações contidas em Arquivos Magnéticos ou a partir deles presumidas.

Argumenta, ainda, que a única certeza que resta à Contribuinte é que todas as suas operações estão corretamente registradas e escrituradas e que possui todos os documentos necessários para comprová-las, razão pela qual a sua única alternativa é requerer a realização de diligência, a fim de se apurar a veracidade dos fatos e demonstrar-se que o imposto foi corretamente recolhido em cada operação que efetuou.

Assim, conclui que os casos deste jaez encontram solução nos arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, que autorizam ao Contribuinte requerer a diligência fiscal com a finalidade de se executar um novo levantamento, por Auditor estranho ao feito (RPAF, art. 148, II), para então se esclarecer o mérito da demanda. Decerto, não é outro o escopo dos dispositivos:

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.*

*§ 3º A depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.*

*Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

*Art. 150. Para os efeitos deste Regulamento, entende-se por:*

*I - diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado;*

A propósito, entende que a diligência fiscal é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto como a enorme quantidade de operações e divergências apresentadas pela Fiscalização não só impossibilita indicar-se na defesa o erro em cada uma delas, como tampouco permite ao Órgão Julgador apreciá-las pontualmente.

No mais, salienta que para que não reste qualquer dúvida, a Contribuinte disponibilizará toda a documentação necessária para se constatar a regularidade do seu registro dos estoques, entradas e saídas, e comprovar-se a inexistência de qualquer omissão no recolhimento de tributos ou cumprimento de obrigações. Na oportunidade, será confirmado que o reconhecimento da idoneidade dos registros fiscais em pauta é o desenlace natural de um exame preciso dos documentos em questão.

Por isso, insiste que é essencial que ocorra a diligência, em respeito ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, prescritos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF/88, a fim de que seja demonstrada a inidoneidade da presente autuação.

Por fim, pede que:

- a) Seja acolhida, desde já, a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos de 01.01.07 a 10.04.07;*
- b) com base no § 3º do artigo 123 e no artigo 145, ambos do Decreto Estadual nº 7.629/99 – RFAF, seja determinada a realização de diligência, principalmente quanto à suposta Infração 1 (em relação ao período não abrangido pela decadência) na medida em que restou claro pelos exemplos apresentados que a Fiscalização deixou de analisar documentos fiscais e livros de registros essenciais ao*

*esclarecimento das operações de entrada e saída, limitando-se tão somente a verificar o registro de entradas e saídas contidos nos Arquivos Magnéticos, sem, contudo, analisar os próprios Códigos de Operação Fiscal (CFOP) que caracterizam a natureza de cada operação.*

*c) o recebimento e o conhecimento da presente Impugnação, com a conseqüente desconstituição do crédito tributário e o cancelamento do Auto de Infração, por medida de JUSTIÇA.*

*d) a ulterior juntada de documentos necessários a comprovar a veracidade dos fatos.*

Os autuantes apresentam a informação fiscal, às fls. 510 a 517, enfrentando inicialmente a preliminar de mérito, relativa à arguição de decadência, fazendo referência ao art. 150, §4º do CTN, transcrevendo o disposto no Artigo 965, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, bem como o art. 173, I do CTN, assinalando, inclusive que a data da lavratura do Auto de Infração é de 31/01/12 e o início da ação fiscal em 03/11/11 (fls. 4), logo, não há que se falar em decadência do Crédito Tributário, à luz do que dispõe a Legislação Tributária, em especial o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Quanto à infração 1, afirmam que os argumentos são por demais repetitivos de outras peças do autuado.

Quanto ao argumento de que “... *Ao contrário, sem verificar qualquer documento adicional aos arquivos magnéticos ou mesmo conferir a correção do levantamento, realizou o lançamento do ICMS, depois de imputar a seguinte irregularidade, afirma que é insubsistente e descabida*”. Para tanto, basta que o Eminent Relator verifique o documento de fls. 398 que encontrará apenso ao PAF, um recibo de entrega de livros e documentos fiscais, de timbre do próprio autuado.

Concluem não proceder à alegação de que não lhe foi dada oportunidade para que esclarecesse as diferenças encontradas no curso da ação fiscal (mesmo inexistindo esta prerrogativa). Prova disto são os documentos de fls. 301 a 304, que não deixam dúvidas quanto à comunicação com Prepostos do autuado.

Afirmam querer que sejam consideradas no levantamento quantitativo notas fiscais de saídas regularmente escrituradas no exercício de 2008, cujas mercadorias também deram baixa do estoque naquele exercício (vide notas fiscais às fls. 442 a 459, 477 e 482 a 485).

Aduzem que não menos insuficientes são seus números a “*título exemplificativo*” de movimentação das mercadorias (fls. 415 a 419), sem nenhum demonstrativo analítico, em total desacordo com o que prevê a Portaria nº 445/98, chamada aos autos na própria peça defensiva, às fls. 414, assim como os dispositivos do RPAF.

Afirmam que, ao contrário do que ela traz à lide, os Autuantes anexaram (e entregaram cópia conforme recibo) farta documentação comprobatória das acusações, conforme se vê das fls. 5 a 301.

No que diz respeito à alegação do autuado (fls. 415) de que “*Notas fiscais emitidas em 2007, com saídas em 2008, à fiscalização não computou na baixa regular do estoque as operações das Notas Fiscais nºs 202166 a 202185 (doc. 05), todas emitidas no dia 28/09/2007 em nome de Artur Lundgreen, que acobertaram saídas de 1.000 (mil) itens.*”, alinha que o mesmo pretende que sejam consideradas no levantamento quantitativo notas fiscais de saídas regularmente escrituradas nos livros fiscais, só que em 2008. Aliás, não só escrituradas como também período no qual as mercadorias deram saída do estabelecimento.

Ressaltam que não se trata de notas fiscais sem escrituração. São notas fiscais regularmente escrituradas no exercício de 2008 e cujas mercadorias, também, deram saída em 2008.

Afirmam que, em se tratando da Infração 2, o autuado reporta-se à “*incorreta interpretação do regime especial*” pelos Autuantes.

Aduzem que Crédito Fiscal é matéria regulada por Lei e somente por Lei. Vide artigo 111 da Lei nº 5.172 (CTN):

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Reproduz a expressa vedação da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA):

*“Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.*

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

...

*§ 8º. Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.*

...”

(grifo nosso!)

Alinha que o argumento do autuado chega ser pueril, às fls. 422, e é um confronto à Lei Estadual do ICMS (Lei nº 7.014/96) e ao CTN (Lei nº 5.172), além de inconcebível à luz da hierarquia das leis. Senão, vejamos:

*“...não observou que a Contribuinte obteve junto à Fazenda do Estado da Bahia, em abril/2005, Regime Especial de ICMS pelo qual faz jus ao direito de utilizar como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de mercadorias e insumos em cada período de apuração, como consta literalmente do Parcer GECOT nº 2157/2005 (doc. 13):*

...”

Afirmam que, em momento algum estão questionando o direito do autuado de creditar-se do imposto, conforme lhe autoriza o Parecer GECOT nº 2157/2005. No entanto, este crédito fiscal, independente da sua autorização para uso, segue, vinculadamente, as disposições da lei que o regula e lhe é soberana, não podendo o citado “Parecer”, ou mesmo Regime Especial, lhe ser contrário ou modificar seus dispositivos regulatórios.

Alinham que, na prática o procedimento adotado pelo autuado gerou na sua escrita fiscal, até o mês de abril do ano andante, nada menos que a cifra de R\$ 51.477.507,47 (cinquenta milhões, quatrocentos e setenta e sete mil, quinhentos e sete reais e quarenta e sete centavos).

Reproduz o artigo 97, I, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 assim prescreve:

*“SEÇÃO III*

*Da Vedação da Utilização do Crédito Fiscal*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

*I – para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto for resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:*

*a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida;*

*b) forem tributadas com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução;*

*[...]”*

Entendem não restar a menor dúvida de que nunca pretendeu o Erário conceder incentivo que fomentasse crédito fiscal acumulado. Visam os incentivos tão somente desonerar a produção.

Consignam que, para que se tenha idéia, apesar da carga tributária efetiva do autuado ser de 3,5% (três e meio por cento) seu recolhimento real equivale a 0,35%. Ou seja, sua carga efetiva (real) não é de 3,5% e sim de 0,35%.

Afirmam que, isto porque o citado Parecer GECOT 2157/2005 permitiu ao autuado abater 90% do imposto apurado com base na Redução da Base de Cálculo com o crédito fiscal nas aquisições de insumos. Créditos estes que, obrigatoriamente, devem obedecer aos critérios previstos no multicitado Artigo 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96.

Em relação ao pedido de diligência, não visualizam nos argumentos apresentados pelo autuado nenhum fato que motive a necessidade de diligência saneadora.

Asseguram que no tocante à Infração 1 os “exemplos” que trouxe à baila dizem respeito tão somente a uma pretensa omissão de entradas, o que não é o caso e não se configurou na exigência. Ou seja, considerar ou não o que propõe em absolutamente nada irá alterar a base de cálculo das omissões de saídas.

Pedem pela manutenção do Auto de Infração.

A 2ª JJF, em pauta suplementar, deliberou que o processo fosse encaminhado à INFAZ DE ORIGEM, para que os autuantes:

*1 – apresentem uma informação fiscal mais detalhada em relação às alegações do autuado relativas à mudança de código de determinados produtos e inconsistência do levantamento, especialmente quanto às notas que aduz não terem sido consideradas na baixa regular do estoque, em relação à infração 01, conforme fls. 415 a 419 dos autos;*

*2 – apresentem demonstrativo para que se possa concluir se, mesmo após os estornos de créditos exigidos na presente autuação, há ou não obrigação principal a ser cumprida pelo sujeito passivo.*

*Caso necessário, devem ser retificados os levantamentos pertinentes, bem como elaborado novos demonstrativos de débito.*

Às fls. 257 a 258 dos autos foi apresentada a diligência solicitada, aduzindo o diligente que, em se tratando da “*exclusão de operações regularmente escrituradas*” o autuado faz referência, conforme indicam a notas fiscais emitidas em 2007, mas que somente foram registradas nos livros fiscais em 2008, período este no qual as mercadorias deram saída do estabelecimento.

Alude que essas operações foram “regularmente escrituradas” no exercício de 2008 e não no exercício de 2007, objeto da ação fiscal.

Esclarece que o autuado emitiu as notas fiscais, cujas cópias anexas às fls. 442 a 485, no exercício de 2007. No entanto, registrou nos seus livros fiscais, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, no exercício de 2008.

Aduz que as saídas das mercadorias, objeto dessas notas fiscais, também deram saída do estabelecimento no exercício de 2008.

Afirma que o ICMS destacado nessas notas fiscais foi apurado no exercício respectivo mês de registro no exercício de 2008.

Consigna que, pela análise contábil e fiscal das operações o levantamento quantitativo encontra-se correto. Isto porque considera o saldo inicial de estoque escriturado no livro de Registro de Inventário em 31/12/2006, lis. 224 a 261, as entradas através de devoluções de clientes, regularmente escrituradas no livro de Registro de Entradas, e produção do estabelecimento (Mapa de Produção - fis. 149 a 223), as saídas através das notas fiscais de saídas regularmente escrituradas nos livros fiscais, objeto do demonstrativo de fis. 61 a 121, e saldo final do estoque escriturado no livro de Registro de Inventário em 31/12/2007, fls. 262 a 300.

Complementa que não há como considerar, como pleiteia o autuado, a inclusão de notas fiscais registradas no exercício seguinte, com a saída das respectivas saídas neste mesmo exercício (seguinte). Isto somente seria “aceitável” acaso o saldo de inventário em 31/12/2008 contemplasse essas mercadorias.

Destaca que, pelo visto, este não é o caso. Tanto assim que o autuado no seu comparativo (fis. 415 a 419) mantém o mesmo saldo final de inventário tomado pelos Autuantes do livro de Registro de Inventário.

Quanto à transformação do código, a informação prestada pelo autuado em absolutamente nada altera o valor quantitativo. Isto porque as quantidades a que se referem foram objeto de transformação no processo produtivo. Ou seja, constam como produção do período (entradas) do código que foi capturado no Mapa de Produção.

Como exemplo, tomou o código 5B0AA816, às fls. 416, onde na quantidade de “Entradas” de 460 unidades, informada no Demonstrativo de Omissões, refere-se à produção do período (Mapa de Produção), aí deduzidas as transformações (se houver), e também incluídas as devoluções de venda, ou seja, as mercadorias objeto de transformação foram incluídas ou excluídas da produção do exercício.

Aludem que, desta forma, as supostas inconsistências apontadas pelo autuado não se configuram e nem alteram as quantidades apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria.

Anexa *DEMONSTRATIVO DE SALDOS DE CRÉDITO FISCAL ACUMULADO* do exercício de 2007, conforme pedido do Relator.

O autuado, às fls. 531 e 532 dos autos, foi cientificado do cumprimento da diligência, acima alinhada, com reabertura do prazo de defesa em 30 dias, não mais apresentando manifestação nos autos, relativas à questão.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz 2 infrações por descumprimento de obrigação principal, já devidamente relatadas.

Tendo em vista a realização de diligência, solicitada pela 2ª JF, para esclarecimento das questões apontadas pela defesa pertinentes às infrações 1 e 2, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” do RPAF/99, indefiro a solicitação de outras diligências, pois os elementos já existentes e trazidos pelo diligente ao processo, especialmente quanto ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Cabe examinar a preliminar de mérito quanto aos argumentos defensivos relativos à decadência. O impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, argumenta que os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes aos períodos 01/01/2007 a 10/04/2007, estariam atingidos pela decadência. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício em 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2013 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram respectivamente em 03/11/2012 e a lavratura do Auto de Infração é de 31/01/12, portanto, não havendo, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2007.

Ademais, é importante destacar que em relação ao crédito tributário, exigido na infração 1, foi originário de um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, através do qual foi

apurada a omissão de saídas de vários produtos, não oferecidos, portanto, a tributação, caracterizando a inexistência de lançamento e o pagamento do imposto, por parte do sujeito passivo, concernente as tais omissões apuradas.

No que alude a infração 2, fica superada tal alegação de decadência, pois foi considerada improcedente.

Quanto à infração 1, diferente do alegado pelo impugnante, verifico que os autuantes analisaram, também, os livros e documentos, conforme recibo à fls. 398.

Em relação à alegação de que não lhe foi dada oportunidade para que esclarecesse as diferenças encontradas no curso da ação fiscal, apesar de não haver previsão legal ou regular relativa a tal exigência, se verifica a comunicação entre os autuantes e o autuado, conforme documentos de fls. 301 a 304, demonstrando o contrário do alegado.

O argumento defensivo de que devem ser consideradas no levantamento quantitativo notas fiscais emitidas em 2007 e saídas em 2008, não cabe acolhimento, pois ficou demonstrado, através de diligência solicitada a ao autuante, constantes às fls. 257 a 258 dos autos, que o autuado emitiu as notas fiscais, cujas cópias anexa às fls. 442 a 485, no exercício de 2007, no entanto, registrou nos seus livros fiscais, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, no exercício de 2008. Conclui o diligente que as saídas das mercadorias do estabelecimento, objeto dessas notas fiscais, ocorreram no exercício de 2008.

Continua o diligente afirmando que, pela análise contábil e fiscal das operações, o levantamento quantitativo encontra-se correto. Isto porque considera o saldo inicial de estoque escriturado no livro de Registro de Inventário em 31/12/2006, fls. 224 a 261, as entradas através de devoluções de clientes, regularmente escrituradas no livro de Registro de Entradas, e produção do estabelecimento (Mapa de Produção - fls. 149 a 223), as saídas através das notas fiscais de saídas regularmente escrituradas nos livros fiscais, objeto do demonstrativo de fls. 61 a 121, e saldo final do estoque escriturado no livro de Registro de Inventário em 31/12/2007, fls. 262 a 300.

Complementa que não há como considerar, como pleiteia o autuado, a inclusão de notas fiscais registradas no exercício seguinte, com respectivas saídas neste mesmo exercício (seguinte). Isto somente seria “aceitável” acaso o saldo de inventário em 31/12/2008 contemplasse essas mercadorias.

Conclui não ser esse o caso. Tanto assim, que o autuado no seu comparativo (fls. 415 a 419) mantém o mesmo saldo final de inventário tomado pelos Autuantes do livro de Registro de Inventário.

Em consonância com as conclusões do diligente, não há como incluir tais notas no levantamento de 2007.

Da mesma forma, assegura o diligente, em relação a arguição de que ocorreram mudanças de códigos de produtos, em nada altera o valor quantitativo. *“Isto porque as quantidades a que se referem foram objeto de transformação no processo produtivo. Ou seja, constam como produção do período (entradas) do código que foi capturado no Mapa de Produção.”*

Apresenta como exemplo, o código 5B0AA816, às fls. 416, onde na quantidade de “Entradas” de 460 unidades, informada no Demonstrativo de Omissões, refere-se à produção do período (Mapa de Produção), aí deduzidas as transformações (se houver), e também incluídas as devoluções de venda. Quer seja as mercadorias objeto de transformação foram incluídas ou excluídas da produção do exercício.

Desta forma, acolho as conclusões do diligente de que as supostas inconsistências apontadas pelo autuado não se configuram e nem alteram as quantidades apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria.

Considero pertinentes as considerações dos autuantes quanto afirmam que os números apresentados pela defesa, a “título exemplificativo” de movimentação das mercadorias (fls. 415 a 419), não vem acompanhado de demonstrativo analítico, não havendo indicação específica de

qual inconsistência existente no levantamento, estoque, saídas, entradas ou preço médio, efetuado pelos autuantes, acompanhado documentação comprobatória de suas alegações.

Verifico que o sujeito passivo foi cientificado da diligência efetuada, ora acolhida no presente voto, com reabertura do prazo de defesa em 30 dias, não mais se manifestado nos autos em relação às conclusões nela consubstanciadas.

Diante do exposto, considero procedente a infração 1.

A Infração 2 - 01.05.03 decorre da imputação ao sujeito passivo da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução.

Consta ainda da imputação, que a exigência se refere ao crédito fiscal nas aquisições de matérias-primas destinadas à industrialização de produtos de informática, beneficiada com a redução da carga tributária nas saídas de alíquota de 3,5% (três e meio por cento) (sic), sem previsão legal de manutenção do crédito fiscal, conforme Demonstrativo do Crédito Fiscal Sobre Aquisições de Matérias-Primas, Parecer GECOT (sic) 2.157/2005, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.

O sujeito passivo entende que não há crédito fiscal a ser estornado, pois é contemplado pelo benefício fiscal previsto no Decreto nº 4.316/95, especialmente no que tange ao seu art. 7º, conforme segue:

*“Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do “caput” do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:*

*Parágrafo único. Nas operações de saídas interestaduais, desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo, o estabelecimento importador efetuará um lançamento de crédito fiscal em sua escrita de tal forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas.”*

O Sujeito passivo demonstra que obteve junto à Fazenda do Estado da Bahia, em abril/2005, Regime Especial de ICMS pelo qual faz jus ao direito de utilizar como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de mercadorias e insumos em cada período de apuração, como consta literalmente do Parecer GECOT nº 2.157/2005, fls. 487 a 489:

*“Cláusula primeira - Em substituição ao incentivo de que trata o Decreto nº 7.798/2000, fica a empresa SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA, localizada no Lugar. BR 324, KM 10,5, s/n, Conjunto B, Bairro Águas Claras, Salvador-BA, Inscrição Estadual nº 48.066.718-NO, autorizada a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada sua absorção em até o valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto no 4.316/95.”*

Os atuantes, por sua vez, entendem que o benefício fiscal deve ser interpretado de forma restritiva, conforme art. 111 do CTN, e art. 29, § 8º da Lei nº 7014/96, ao determinar que à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.

Reproduzem o disposto nos artigos 28 e 29, § 8º da Lei nº 7014/07, bem como o artigo 97, I, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97:

*“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

*...  
b) forem tributadas com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução;  
[...]*”

Afirmam que: *“em momento algum estão questionando o direito do autuado de creditar-se do imposto, conforme lhe autoriza o Parecer GECOT nº 2157/2005. No entanto, este crédito fiscal, independente da sua autorização para uso, segue, vinculadamente, as disposições da lei que o regula e lhe é soberana, não podendo o citado “Parecer”, ou mesmo Regime Especial, lhe ser contrário ou modificar seus dispositivos regulatórios.”*

Para ilustrar suas argumentações, alinham que, apesar da carga tributária efetiva do autuado ser de 3,5% (três e meio por cento) seu recolhimento real equivale a 0,35%. Ou seja, sua carga efetiva (real) não é de 3,5% e sim de 0,35%. *“Isto porque o citado Parecer GECOT 2157/2005 permitiu à Autuada abater 90% do imposto apurado com base na Redução da Base de Cálculo com o crédito fiscal nas aquisições de insumos. Créditos estes que, obrigatoriamente, devem obedecer os critérios previstos no multicitado Artigo 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96.”*

O exame da questão em lume evidencia, claramente, que a exigência tributária constante da infração 2, decorre da interpretação dos dispositivos consignados para caracteriza a infração, acima citados, juntamente com o expressamente contido no Parecer GECOT 2157/2005, quando o mesmo determina, em sua Cláusula primeira, conforme acima já reproduzida que: *“em substituição ao incentivo de que trata o Decreto nº 7.798/2000, fica a empresa SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA, localizada no Lugar. BR 324, KM 10,5, s/n, Conjunto B, Bairro Águas Claras, Salvador-BA, Inscrição Estadual nº 48.066.718-NO, autorizada a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada sua absorção em até o valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto no 4.316/95.”*(nosso grifo, também consignado na defesa)”.

Os estornos de créditos exigidos no presente lançamento fiscal, conforme cálculos efetuados pelo autuante, limita o lançamento dos créditos fiscais, computados no período, a 3,5% de seu total, tendo em vista o benefício fiscal concedido ao autuado, com a redução da carga tributária nas saídas à “alíquota” de 3,5% (três e meio por cento), exigindo o estorno de créditos no que exceder a o aludido percentual.

Para aplicar esse entendimento, ou seja, lançar apenas 3,5% dos créditos fiscais, apurados no período, juntamente com o aludido Regime Especial, seria necessário, primeiro reduzir o lançamento dos créditos a 3,5%, verificar quanto de crédito o sujeito passivo poderia absorver para apurar o imposto a recolher, ou seja, até 90% do saldo devedor apurado na forma do Decreto nº 4316/95, e só então calcular o imposto devido.

Conforme se pode depreender da Cláusula Primeira do Regime Especial/Parecer GECOT nº 2157/2005, acima transcrito, não é isso que determina o aludido ato normativo, ao autorizar expressamente ao contribuinte a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, determinando quando de crédito deve ser absorvido para apurar o imposto a recolher.

Diferente do entendimento que originou a presente exigência tributária, considero que o Regime Especial, concedido ao sujeito passivo, traz uma exceção à utilização proporcional dos créditos a redução da carga tributária nas saídas, autorizando o contribuinte a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitando a sua absorção até o valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95.

É importante destacar que o próprio *caput* do art. 97 do RICMS/97, acima transcrito, determina a vedação de créditos nas situações nele previstas, contudo, faz ressalvas às disposições expressas de manutenção dos mesmos, ou seja, indica o aludido dispositivo que as vedações à utilização dos créditos fiscais, que ele relaciona, podem conter exceções. O Regime Especial, em questão, foi concedido por determinação expressa do art. 10 do Decreto nº 9.332/2005 para tratar da apropriação dos créditos fiscais, não havendo, por conseguinte, dissonância entre o Parecer/Regime Especial concedido e o constante no art. 97 do RICMS/97.

Constata-se que o aludido Regime Especial, assim, é uma norma especial - que existe é válida, eficaz e efetiva-, prevalecendo sobre a norma geral, ainda mais quando essa prevê as exceções, já mencionadas, não cabendo, portanto, a exigência da proporcionalidade e vedação para utilização dos créditos fiscais, constantes dos dispositivos apontados no presente Auto de Infração, para fundamentar o descumprimento da obrigação principal reclamada na infração sob exame.

Verifico não haver provas de que o sujeito passivo apurou o imposto em desobediência ao art. 7º do Decreto nº 4316/95, que não está em questão, bem como não utilizou os créditos fiscais em desacordo com o aludido Regime Especial/Parecer GECOT nº 2157/2005; feriu o disposto no art. 97 do RICM/97, que contempla o regulamento da Lei nº 7014/96, ou mesmo que os estornos de créditos exigidos na autuação em lume (considerados indevidas no presente voto) resultaram em obrigação principal a ser cumprida pelo sujeito passivo, conforme solicitação de diligência encaminhada a INFAZ de Origem, fls. 257 e 258 dos autos.

Assim, considero improcedente a infração 2, tendo em vista a correta interpretação, inclusive no sentido teleológico, do Regime Especial GECOT número 2157/2005.

Diante do exposto, voto na PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0048/12-3**, lavrado contra **SEMP TOSHIBA INFORMATICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.193.349,31**, cabendo a aplicação da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7014/96, com os acréscimos devidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2013.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR