

A. I. N° - 278996.0002/13-5
AUTUADA - SEMP TOSHIBA INFORMATICA LTDA.
AUTUANTE - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 26/03/2014

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0032-05/14

EMENTA: ICMS. 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. Aplicação também do princípio da segurança jurídica. Não cabível, portanto, a exigência da proporcionalidade e vedação para utilização dos créditos fiscais, constantes dos dispositivos apontados no Auto de Infração, para fundamentar o descumprimento da obrigação principal. Imputação fiscal não caracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O contribuinte é uma sociedade industrial por quotas de responsabilidade limitada, que tem por objeto a indústria e comércio de produtos eletrônicos, de periféricos e equipamentos assemelhados, de máquinas copiadoras, impressoras e fac-símile, bem como a importação e exportação de placas e componentes eletrônicos para utilização em equipamentos eletroeletrônicos.

Após procedimento de fiscalização instaurado na empresa, a Autoridade Fiscal entendeu por bem lavrar Auto de Infração (A.I.), considerando que a Impugnante incorreu na infração abaixo descrita:

Infração 1 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Princípio da proporcionalidade. Referente aos exercícios de 2009 – meses de janeiro a dezembro Valor exigido: R\$ 11.784.059,78, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “b”, da lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi intimado do A.I. em 01/07/2013 e ingressou com impugnação em 30/07/2013, subscrita por advogados com procuração nos autos (doc. fls. 58/59).

Para a defesa a apuração do ICMS está contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, pois a contribuinte não realizou e tampouco realiza operações em desacordo com a legislação em vigor. Na verdade, entende que a hipótese é de improcedência manifesta do Auto de Infração.

Ao se debruçar sobre os motivos de direito da autuação disse que imputação fiscal foi resultado de uma incorreta interpretação do regime especial a que se encontra submetido o 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.

Afirmou que Fiscalização se equivocou, pois não só ignorou completamente o Regime Especial

concedido pela SEFAZ ao contribuinte, como também desconsiderou a sistemática de apuração do ICMS.

Historiou 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 DESENBAHIA), doações de terrenos e incentivos fiscais.

Alguns dos benefícios tributários concedidos ao 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 equivale, 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.

No entendimento da Fiscalização o contribuinte infringiu a legislação do ICMS porque, depois de aplicar a redução de base de cálculo 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, 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, ao fazê-lo, a fiscalização deixou de observar que o contribuinte obteve junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em abril/2005, Regime Especial de ICMS pelo qual fazia jus ao direito de utilizar como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de mercadorias e insumos em cada período ele apuração, como consta literalmente do Parecer GECOT nº 2.157/2005 (doc. 3 da peça de defesa), conforme abaixo:

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.

A leitura da citada cláusula primeira, segundo a qual se autorizou o contribuinte “**a efetuar o lançamento do VALOR TOTAL do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos**” nas condições e limites ali estabelecidos, seria suficiente para comprovar a improcedência da autuação. As disposições que regulam o regime especial, segundo a defesa, são bastante claras, no sentido de que:

- i. O contribuinte estaria autorizado a creditar-se do valor total imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos;
- ii. O crédito seria 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.

Afirma, mais à frente, que essa assertiva foi 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. 4 e 5), e pela Cláusula primeira do 2º Termo de Reti-ratificação ao Protocolo de intenções assinado em 18 de dezembro de 1997 e assinado em 11/02/2008 (doc. 6 da defesa), que dispõem no seguinte sentido:

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.

Portanto, pondera a defendant, o raciocínio que conduziu a fiscalização a lavrar o A.I. contraria a literalidade da cláusula primeira do Regime Especial concedido ao contribuinte e, além disso, é incompatível com as demais disposições do Parecer GECOT nº 2.157/2005 e com a própria natureza do tributo em questão.

Aduziu, em seguida, 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. Essa regra, entretanto, 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.

No contexto em foco, ressalta a defesa, o raciocínio que precedeu o Auto é completamente infirmado pelas demais disposições do Parecer GECOT nº 2.157/2005. Na espécie, ao admitir-se correta a premissa utilizada para a lavratura do Auto – 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, a fixação de limite ao crédito fiscal nessas circunstâncias teria nenhuma utilidade.

Por outro lado, compatibilizar o entendimento da fiscalização com o limite previsto no regime especial conduziria à absurda conclusão de que o 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. Tampouco teriam sentido as disposições da Cláusula Quarta do Regime Especial estabelecido conforme o Parecer GECOT nº 2.157/2005, 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.

Logo, sustenta a defesa, a concepção adotada no Auto de Infração não permite o acúmulo de crédito fiscal e, portanto nenhuma finalidade teria autorizar o 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, jamais haveria saldo credor.

Afirma 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, o contribuinte faz sim jus aos créditos fiscais, limitados apenas a 90% do saldo devedor apurado no período. Desta forma, nas diversas oportunidades em que solicitado, deferiu-se a renovação do Regime Especial.

Enfatizou mais a frente que o procedimento adotado pelo contribuinte, ora defendant, não afrontou o caput do art. 97 do RICMS/BA/1997, pois esse dispositivo faz ressalva expressa à manutenção do crédito, ou seja, há exceções, como no caso em tela com base no Decreto nº

4.316/95. O fato é que o Regime Especial é essa exceção prevista no art. 97, caput do RICMS/97 do Estado da Bahia, e esse REGIME ESPECIAL foi concedido conforme art. 10 do Decreto 9.332/2005, logo, não há conflito com o RICMS/97, por conta das referidas normas legais que amparam a operação de crédito da Defendente, devendo cair por terra o auto de infração manifestamente improcedente.

Discorreu acerca da existência de decisão deste CONSEF, através desta 5ª JJF, no AIIM nº 279757.0048/12-3 e contra o qual apresentou defesa sendo a mesma acolhida no que se refere ao ponto em discussão, conforme Acórdão nº 0025-05/13 com a seguinte ementa:

“EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.

1...

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.”

O item em questão foi julgado totalmente improcedente.

Por fim, relata o contribuinte, haveria no lançamento mais um grave erro, pois, nele se presumiu que uma eventual apuração incorreta do tributo – que não foi o caso - implicaria em exigir o pagamento dos valores indevidamente creditados. Um cotejo entre o valor atribuído à Infração e o “DEMONSTRATIVO DE DÉBITO” que integra o auto, indica que o cálculo do valor da multa foi realizado exclusivamente com base nos registros dos Livros Fiscais da Contribuinte, ou seja, 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.

Observa a defesa que este entendimento é o que se encontra positivado no art. 114 do RICMS vigente à época da obrigação tributária, “*in verbis*”:

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.

Argumenta que esse erro de critério possui uma consequência que não pode ser desconsiderada, pois, mesmo acolhida a 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. Consequentemente, ainda 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, não haveria falar-se em lançamento de qualquer diferença, pois nem assim seria o caso de falta de recolhimento do imposto.

Ao concluir a peça defensiva o contribuinte, através de seus advogados, formulou os seguintes pedidos:

a) o recebimento e o conhecimento da presente Impugnação, com a conseqüente desconstituição do crédito tributário e o cancelamento do auto de infração;

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

Foi prestada informação fiscal, em 20/08/2013, anexada às fls. 62/64 dos autos. O autuante rebateu os argumentos defensivos afirmando que crédito fiscal é matéria regulada por Lei, e somente por Lei, conforme disposições do artigo 111 da Lei nº 5.172 (CTN), abaixo reproduzido:

“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.”

Por sua vez a Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA), nos arts. 28 e 29, contém regras expressas de vedação, conforme transcrição abaixo:

“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 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.”

Disse o autuante que os argumentos da autuada chegam a ser pueris, frente ao disposto na 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.

Destacou que em momento algum foi questionado o direito da autuada 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.

Em seguida, ponderou que o artigo 97, inc. I, letra “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 prescreve comando atinente à vedação de utilização de créditos fiscais nos seguintes termos:

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;

[...]

Disse que o Erário jamais concebeu dar incentivos que fomentassem crédito fiscal acumulado. Visam os incentivos tão somente desonrar a produção, apesar da carga tributária efetiva da Autuada 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.

Ao finalizar a peça informativa o autuante pediu pela procedência do Auto de Infração em razão das provas apresentadas e à luz do que dispõe a Legislação Tributária mencionada.

VOTO

No presente lançamento de ofício é imputado ao sujeito passivo a 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 à 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), sem previsão legal de manutenção do crédito fiscal, conforme Demonstrativo do Crédito Fiscal Sobre Aquisições de Matérias-Primas, Parecer GECOT 2.157/2005, parte integrante do Auto de Infração.

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 demonstrou ainda que obteve junto à Secretaria da 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.

“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.”

O atuante, por sua vez, entende 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.

Reproduziu os comandos normativos contidos 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, nos seguintes termos:

“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;
[...]*

Afirmou ainda 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, frisaram 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 posta nos presentes autos evidencia que a exigência tributária constante do Auto de Infração decorre da interpretação dos dispositivos normativos acima mencionados, juntamente com o que foi expressamente consignado no Parecer GECOT 2157/2005. Este último ato administrativo 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.*” (nossa 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). Foi exigido o estorno de créditos no que excede a aludido percentual, a partir de cálculos com base na proporcionalidade.

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%, proporcionalmente, 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 da Administração, 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 de 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.

Verifico ainda que o aludido Regime Especial é uma norma especial - que existe é válida e eficaz -, 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.

Ademais não há também nos autos provas de que o sujeito passivo tenha compensado créditos fiscais em valores superiores ao permitido nas normas de regência do benefício fiscal, em desobediência aos comandos do art. 7º do Decreto nº 4.316/95, do Regime Especial/Parecer GECOT nº 2157/2005, e em contrariedade ao disposto no art. 97 do RICM/97. A norma especial que regula o benefício fiscal do contribuinte autoriza a acumulação de créditos fiscais e a sua transferência à empresa coligada, limitada a compensação mensal ao valor de 90% do saldo devedor do ICMS apurado.

Importante destacar ainda que esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal ao enfrentar idêntica questão, no processo Auto de Infração nº 279757.0048/12-3, Relator Ângelo Mário de Araújo Pitombo, deliberou pela improcedência da autuação, conforme Acórdão nº 0025-05/13 com a seguinte ementa:

“EMENTA: ICMS. (...) 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”.

A referida decisão foi confirmada em Segunda Instância, pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, no exame do recurso de ofício necessário, Relator Fernando Brito de Araujo, resultando no Acórdão nº 0435-13/13, cuja ementa apresentou o seguinte teor, no que se refere ao ponto em exame:

2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Concessão de Regime Especial autoriza o sujeito passivo lançar o valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, não cabendo a exigência. (...) Recurso de Ofício NÃO PROVIDO.

Assim, considerando a correta interpretação das normas especiais em vigor, inclusive no que se refere à literalidade e o sentido teleológico ou finalístico do Regime Especial GECOT, nº 2.157/2005, elaborado a partir das disposições do Decreto Estadual nº 9.332/05, além do princípio da segurança jurídica, que deve permear as relações entre o fisco e os contribuintes, nosso voto é peça IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 278996.0002/13-5, lavrado contra SEMP TOSHIBA INFORMATICA LTDA.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2014.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR