

**A. I. N°** - 206768.0006/12-7  
**AUTUADO** - RENNER NORDESTE LTDA.  
**AUTUANTES** - MARIA CÉLIA RICCIO FRANCO  
- SÉRGIO PITANGUEIRAS FURQUIM DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - INFAS INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 15.04.2014

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0063-04/14

**EMENTA: ICMS.** 1. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES A ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE PARA ALIMENTAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO FORNECEDOR. O fornecedor neste caso é contribuinte substituído. Imposto de responsabilidade do destinatário. Não tendo alegado, a autuada, e consequentemente provado, a ocorrência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alegado pela autoridade fiscal, assumiu, como decorrência lógica, o risco da condenação, na hipótese de sucumbir na questão preliminar suscitada. Infração caracterizada. 2. PROBABIA. CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITOS VINCULADOS AOS BENS DO ATIVO. A adoção do crédito presumido é uma opção do contribuinte, em substituição a quaisquer outros créditos, inclusive os vinculados à aquisição de bens do ativo imobilizado. Essa é a exegese do § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97. Alterado o enquadramento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2013, exige ICMS no valor de R\$ 429.998,64 em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários nos meses de julho de 2009 a dezembro de 2010. Valor de R\$ 28.101,55. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “O contribuinte deixou de recolher ICMS, na condição de responsável por substituição, de ICMS diferido de refeições fornecidas por contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no seu estabelecimento”;

Infração 02: Recolhimento a menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal, a título de crédito fiscal presumido nas operações de saídas de produtos montados ou fabricados neste Estado não inclusos na legislação do crédito presumido previsto na Lei 7.025/97, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2011. Valor de R\$ 401.897,09. Multa proposta de 100% sobre o valor do imposto. Consta que “Empresa de acordo com a Resolução 12/2002 é beneficiária do incentivo fiscal do Probahia com benefício fixado de crédito presumido de 90% a serem utilizados nas saídas especificadas. Como este benefício exclui a utilização de quaisquer créditos fiscais o contribuinte ficou impossibilitado de lançar os créditos referentes ao ativo imobilizado, através do CIAP. Esta Auditoria recalcoulou o benefício concedido à empresa de acordo com direito a 90% do crédito presumido sem direito a créditos adicionais, gerando esta infração de recolhimento a menor do ICMS incentivado”.

Constam dos autos: Demonstrativos de débito (fls. 09 a 26); Cópias do livro Registro de Apuração e CIAP (folhas 27 a 101); Impugnação (folhas 134 a 171); informação fiscal (folhas 172-A a 175).

A autuada apresenta impugnação às folhas 134 a 171, mediante a qual contesta o presente lançamento, apresentando as razões a seguir.

Em sede de preliminar, alega que o Auto de Infração reveste-se de total nulidade, uma vez que, por falta de descrição e fundamentação adequadas, não permite, segundo a autuada, a sua defesa, já que lhe faltam subsídios para entender adequadamente as infrações cometidas e a fundamentação na qual se baseou o fiscal autuante. Tal situação, continua, impede a impugnante de se defender amplamente da imputação, situação que redonda na violação de seu direito ao contraditório, ampla defesa, devido processo legal e aos recursos inerentes.

Além disso, alega que não há que se falar em qualquer irregularidade ou descumprimento da legislação, com relação à tomada de créditos referentes ao ativo imobilizado por parte do contribuinte, uma vez que o incentivo fiscal previsto na Lei 7.025/1997 não veda tal possibilidade.

Esclarece que o Auto de Infração carece de fundamentação, uma vez que o enquadramento das infrações se deu com base em artigos do Decreto 6.284/97, RICMS vigente até 31/03/2012. Advoga que tal erro, indiscutivelmente, fere de morte o dito Auto, uma vez que torna impossível a defesa da Impugnante, já que não fundamentada em legislação vigente a infração supostamente cometida pelo impugnante. Explica que a vigência da norma tem relação com a sua “existência específica”. Tal vigência, prossegue, corresponde ao termo com o qual se demarca o tempo de validade de uma norma. Uma norma vigente pertence ao ordenamento jurídico, sendo exigíveis os comportamentos por ela prescritos. Assim, a norma será vigente quando puder ser exigida, de modo que, por contrapartida, norma não vigente não pode ser exigida.

Afirma ainda que, não bastasse o fato de a fundamentação ser inexistente, ainda que se tente buscar a aplicação da legislação atual verifica-se que os artigos referidos não têm correlação com os mesmos artigos do RICMS, qual seja, Decreto 13.780/2012, este atualmente vigente. Em apoio à sua argumentação, transcreve o art. 127 da Lei 7.025/97 e artigos do RICMS ora vigente. Conclui, assim, que se denota cristalina, pela simples leitura dos enunciados acima colacionados, a inexistência de relação dos artigos utilizados como fundamentação pelo autuante com os artigos do RICMS/BA vigente em nosso ordenamento jurídico. Desta forma, conclui que, tendo o Auto de Infração sido lavrado com base em artigos de regulamento não mais vigente, não há como se falar em validade do Auto de Infração, tão pouco em exercício da contribuinte do seu direito a ampla defesa e contraditório.

Alerta para o fato de que a ora Impugnante, na tentativa de se defender das imputações apontadas, buscou verificar, embora não fosse seu dever, no RICMS ora vigente, se os artigos citados correspondiam aos do Regulamento de ICMS ora vigente, no que notadamente não logrou êxito. Não admite que a contribuinte tenha o dever de buscar no ordenamento jurídico vigente fundamentação para suposta infração a si imputada, a fim de poder defender-se não se sabe exatamente do que.

Reproduz dispositivos do RPAF para apoiar a idéia de que a instauração dos procedimentos administrativos deve obedecer, entre outros, aos princípios da legalidade objetiva e da garantia da ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios do direito. Afirma ser indiscutível que a falta de fundamentação afronta de forma direta os princípios constitucionais ao contribuinte reservados de ampla defesa, contraditório, devido processo legal, legalidade, de forma que não há como subsistir Auto de Infração eivado de tantos e tão flagrantes vícios.

Transcreve o art. 18 do mesmo diploma regulamentar em apoio à tese de que a nulidade dos atos praticados com preterição do direito de defesa e do lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Transcreve, igualmente, o artigo 39 do retrocitado regulamento para demonstrar de que existe previsão de exigência de indicação, no Auto de Infração, do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária relativamente a cada infração. Diante de tal cenário, reputa totalmente nulo o Auto de Infração, impondo-se a extinção do mesmo por ausência de pressupostos de constituição

e desenvolvimento válido e regular. Assevera ser incontroversa a nulidade de Auto de Infração que não indica com clareza a origem do crédito, não fundamenta de forma adequada as infrações cometidas, de modo que não seja possível identificar com segurança a composição total da dívida e sua procedência.

Afirma, ainda, que é nulo o auto de infração que não atende aos requisitos do artigo 142 do CTN, cujo teor transcreve para concluir que tal situação se configura no caso concreto, uma vez que não determinada, de modo adequado, a matéria tributável.

Desta forma, arremata que é flagrante a ausência de discriminação da matéria tributável, o que impossibilita a contribuinte exercer a ampla defesa e o contraditório. E não há que se falar sequer em descrição suficiente dos fatos, uma vez que ambas as infrações foram descritas de forma genérica, impossibilitando a adequada compreensão por parte do contribuinte de quais atos efetivamente praticados geraram supostas infrações.

Ademais, prossegue, a despeito da existência de uma fiscalização, o Auto de Infração é incompleto, impreciso, confuso, desacompanhado de qualquer termo lavrado na fiscalização, de demonstrativos que embasem a autuação, de material resultante da fiscalização, de clareza na aplicação dos cálculos, o que torna ainda mais difícil qualquer tipo de defesa. Assim, descumpre também o quanto previsto nos artigos 41 e 46 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, cujos textos transcreve.

Dessa forma, conclui que não existe como prosperar o Auto de Infração impugnado, já que totalmente destituído dos requisitos mínimos para a sua lavratura e, por consequência, lavrado em total confronto com os princípios do contraditório, ampla defesa, devido processo legal.

Com relação à infração 02, reproduz a sua descrição feita pelo auto de infração para, a seguir, contestar, afirmando que não há que se falar em uso indevido do incentivo fiscal, uma vez que como a própria descrição do Auto de Infração indica, a Impugnante é beneficiária do incentivo fiscal PROBAHIA, que lhe confere crédito presumido de 90% do ICMS nas saídas de produtos do estabelecimento pelo prazo de 15 anos, conforme verifica-se do Protocolo de Intenções, firmado entre a impugnante e o Governo do Estado da Bahia em 13/01/1999.

Afirma que, segundo o enquadramento contido no Auto de Infração, a empresa impugnante teria descumprido o quanto previsto no artigo 1º do Decreto 6.734/97, que justamente prevê a concessão do crédito presumido, não apontando sequer o inciso que teria sido descumprido pela impugnante, mais uma vez tornando vazia e nula tal autuação já que despida de fundamentação adequada e de descrição suficiente das infrações a fim de que a autuada possa se defender de forma satisfatória.

Alega que, da leitura da planilha de recálculo apresentada pelo fisco, não é possível depreender-se a infração cometida, uma vez que além da falta de fundamentação, a planilha não destaca a origem dos valores, se decorrentes de diferença entre o recolhido e o entendido por devido, se decorrentes de não recolhimento, não sendo possível aferir qual fato gerador resultou na base de cálculo pelo fisco apresentada. Ademais, prossegue, não há que se falar em impossibilidade de utilização dos créditos referentes ao ativo imobilizado uma vez que não existe qualquer vedação na legislação com relação à cumulatividade de utilização deste crédito e do benefício concedido pelo Decreto 6.734/97, razão pela qual também não existe tal apontamento no enquadramento legal elencado no Auto de Infração, o que, mais uma vez o fere de total nulidade.

Reproduz o texto do parágrafo 3º do artigo 1º do Decreto 6.734/97, para defender que o crédito deve ser utilizado em substituição de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores. Alega que o crédito do ativo imobilizado, previsto no artigo 309 do Decreto 13.780 (cujo texto transcreve) é previsto na entrada de BENS destinados ao ativo imobilizado, o que não se confunde com a aquisição de MERCADORIAS ou utilização de serviços. Chama a atenção para o fato de que o conceito de bens destinados ao ativo imobilizado não pode ser confundido com o de mercadorias, portanto não há que se falar em

qualquer vedação a utilização do crédito do ativo imobilizado em razão da fruição do crédito presumido previsto no Decreto 6.734/97.

Enfatiza, ainda, que os cálculos feitos pelo fiscal autuante, para alcançar o valor supostamente devido pela impugnante, são incompreensíveis, o que, aliado à falta de fundamentação adequada, torna impraticável o ato de defesa do contribuinte.

Não obstante todo o anteriormente arrazoado, traz ao processo o Parecer nº 00130920097, proferido pela Ditri, em resposta à consulta feita pela contribuinte/impugnante justamente sobre matéria referente à tomada de crédito de ativo imobilizado. Na oportunidade, a Diretoria citada orientou a empresa em seu questionamento sobre a matéria, salientando ainda que na tomada do crédito dos bens do ativo imobilizado, deveriam ser adotadas as previsões do § 17, do artigo 93 do RICMS vigente à época, conforme documento cuja cópia acosta ao processo. Questiona, então, “se o Estado entende que a tomada de crédito do ativo imobilizado é vedada para contribuintes que são beneficiados com o crédito presumido previsto no Decreto 6734/97, porque orientou o próprio contribuinte/impugnante na tomada de referido crédito, sem apontar dada vedação?”

Salienta que o benefício foi concedido ao impugnante no ano de 1999 e que a resposta de consulta se deu no ano de 2009, ou seja, o benefício já existia há 10 anos. Portanto, questiona “como seria possível se entender de forma diversa, quando a legislação não prevê a vedação e o próprio fisco não aponta quando questionado a respeito do crédito do ativo imobilizado?” Desta forma, conclui restar mais uma vez demonstrada a correta apropriação dos créditos por parte da impugnante e a total insubsistência do Auto de Infração impugnado.

Transcreve o teor do artigo 42, IV, alínea “j” da Lei 7.014/96 para, a seguir, defender o cancelamento da multa aplicada. Argumenta que o percentual de 100% é aplicado para casos de ação ou omissão fraudulenta, o que, ainda que considerássemos válido o Auto de Infração e considerando-o válido o considerássemos procedente, não poderia jamais ser aplicado ao caso concreto, pois, prossegue, a impugnante apropria-se do crédito do ativo imobilizado com embasamento legal e, ainda, com o aval do fisco que, quando consultado não referiu qualquer vedação a tal apropriação. Assim, ainda que desconsiderássemos a legislação existente e entendêsssemos que a vedação existe, afirma que o parecer proferido pelo fisco, por si só, revestiria de “boa-fé” a conduta do contribuinte, não havendo que se falar, em absoluto, de ação fraudulenta.

Desta forma, conclui que se houvesse realmente cometido infração, à contribuinte não se poderia imputar multa alguma, tendo em vista que agiu sob o pílio da orientação formal do Estado da Bahia que expressamente lhe autorizou a compensar os créditos decorrentes de aquisição de bens do ativo permanente. Ressalta que, caso não existisse a referida consulta e houvesse vedação legal à apropriação dos créditos CIAP em concomitância com o crédito presumido do PROBAHIA, a multa aplicada ao contribuinte poderia ser, no máximo, aquela de 60% prevista no inciso VII, do mesmo artigo, cujo texto transcreve.

Advoga que as penalidades sejam aplicadas em conformidade com os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, que devam ser considerados as causas e os efeitos da ação do contribuinte, sob pena de se estar diante de multa claramente arrecadatória e, portanto, confiscatória, o que é repudiado pelo sistema constitucional tributário por meio do princípio previsto pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Alega que não se pode aceitar que, em um Estado Democrático de Direito, venha a ser outorgado à fiscalização o poder de, com a finalidade de arrecadar mais recursos através de aplicação de multas aviltantes, inviabilizar o negócio do empresário, em razão de aplicação de penalidade em total dissonância com o ilícito supostamente praticado, ou seja, fora dos limites do razoável. Alega que nunca teve a intenção de burlar ou prejudicar a fiscalização, tendo apenas aproveitado-se dos créditos que a legislação lhe outorga e que o próprio estado, em um parecer formal, lhe autorizou a utilizar.

Por todo o exposto, afirma restar clara também a inadequação e a falta de razoabilidade na aplicação de multa, razão pela qual pleiteia a desconstituição do auto impugnado e o cancelamento da multa por meio dele lançada.

Diante de todo o exposto, requer que seja recebida e acolhida a presente impugnação administrativa para que seja desconstituído o auto de infração impugnado.

Caso não seja reconhecido o direito à utilização do crédito CIAP, o que admite somente para fins argumentativos, requer que seja acolhida a presente impugnação para o fim de excluir do auto de infração a multa de 100% lançada.

Nesses termos, pede e espera deferimento.

Os autuantes prestam informação fiscal às folhas 172-A a 175, tecendo as considerações a seguir.

Relatam que a empresa Renner Nordeste foi auditada nos exercícios de 2009, 2010 e 2011 sendo detectadas duas infrações. O Auto de Infração foi lavrado em 30/09/2013 e apresentado ao contribuinte em 03/10/2013. Informam que a Auditoria transcorreu com tranqüilidade tendo o contribuinte colaborado na apresentação dos livros e documentos fiscais solicitados.

Quanto à infração 01, transcrevem o artigo 343 para apoiar a idéia de que o regulamento do ICMS do Estado da Bahia é claro a respeito do deferimento do lançamento do ICMS em relação a refeições destinadas a consumo por parte dos empregados de uma empresa. A seguir, transcrevem os artigos 348 e 349 para evidenciar a regra da responsabilidade pelo recolhimento.

Informam que a presente auditoria também reduziu a base de cálculo conforme dispõe o art. 87 do regulamento do ICMS cujo texto transcrevem.

Arrematam, afirmando que, com base na legislação de ICMS acima citada, de forma objetiva, reiteram que o contribuinte não procedeu o recolhimento do ICMS deferido referente ao fornecimento de refeições aos seus funcionários. Não restando alternativa a esta auditoria, pela não apresentação dos DAES de recolhimento, senão a autuação.

Quanto à infração 02, informam que a empresa é beneficiária do incentivo fiscal previsto na Lei 7.025/97, regulamentada pelo Dec. 6.734/97. Defendem o ponto de vista de que o benefício de crédito presumido do ICMS à base de 90% concedido ao contribuinte pela Resolução 12/2002 (PROBAHIA), segundo o Dec. 6.734/97, não permite a utilização de outros créditos, a seguir citado, conforme redação do § 3º do art. 1º, cujo texto transcrevem.

Afirmam que o contribuinte utilizou crédito fiscal referente a crédito de ativo imobilizado com base em consulta a DITRI, Processo 00130920097, anexado a este PAF à pág. 113. Ressaltam, porém, que em nenhum momento da consulta a empresa citou que era beneficiária de incentivo fiscal previsto na Lei 7.025/97. Afirmam que o objeto da consulta era “procedimentos a serem adotados para fins de apropriação de crédito fiscal nas aquisições de bens do ativo imobilizado objeto de arrendamento mercantil. Disciplina do art. 563, §5º, do RICMS/BA, ver pág. 113 do PAF”.

Afirmam não restar dúvida de que a referida consulta era sobre possibilidade de crédito do ativo imobilizado numa operação de arrendamento mercantil. O parecer da DITRI, em tese, afirmam, é positivo, não poderia a DITRI responder sobre o que não foi solicitado. Como a empresa omitiu que era beneficiária de benefício fiscal com base no crédito presumido, concluem que a mesma não pode se respaldar numa resposta de consulta que não guarda total simetria com o caso da autuação.

Alegam que a empresa assumiu por conta própria os lançamentos dos créditos fiscais do ativo imobilizado cumulativos ao benefício do crédito presumido, o que, no entender dos autuantes, com base no Dec. 6.734/97, não é permitido.

Informam, ainda, que a presente auditoria escolheu o caminho mais benéfico para a empresa na hora de autuar, ao invés de glosar simplesmente os créditos fiscais, refez a apuração do ICMS com base no benefício fiscal e autuou o recolhimento a menor. Explicam que, como os créditos fiscais do ativo imobilizado geraram um saldo credor, se escolhessem autuar desta forma, estariam onerando a empresa além do efetivamente devido mensalmente. Por isto, afirmam que

escolheram a forma menos onerosa e intimaram o contribuinte a preceder a retificação dos exercícios posteriores, conforme pág. 170 do PAF.

Por estas razões, são pela procedência total do auto de infração.

Esse é o relatório.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade por ausência de descrição dos fatos, observo que o auto de infração não se limitou a fazer constar a descrição padrão já existente no sistema Seai, mas agregou informações, nos dois tipos infracionais, que contribuíram no sentido pormenorizar a conduta infratora, conforme abaixo reproduzido.

“Infração 01: Deixou de recolher ICMS deferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários nos meses de julho de 2009 a dezembro de 2010. Valor de R\$ 28.101,55. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “O contribuinte deixou de recolher ICMS, na condição de responsável por substituição, de ICMS deferido de refeições fornecidas por contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no seu estabelecimento”;

Infração 02: Recolhimento a menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal, a título de crédito fiscal presumido nas operações de saídas de produtos montados ou fabricados neste Estado não inclusos na legislação do crédito presumido previsto na Lei 7.025/97, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2011. Valor de R\$ 401.897,09. Multa proposta de 100% sobre o valor do imposto. Consta que “Empresa de acordo com a Resolução 12/2002 é beneficiária do incentivo fiscal do Probahia com benefício fixado de crédito presumido de 90% a serem utilizados nas saídas especificadas. Como este benefício exclui a utilização de quaisquer créditos fiscais o contribuinte ficou impossibilitado de lançar os créditos referentes ao ativo imobilizado, através do CIAP. Esta Auditoria recalcoulou o benefício concedido a empresa de acordo com direito a 90% do crédito presumido sem direito a créditos adicionais, gerando esta infração de recolhimento a menor do ICMS incentivado”.

Por isso, entendo descabida a alegação preliminar suscitada, a qual afasto neste ato.

Quando à inadequação da fundamentação legal, também suscitada em sede de preliminar de nulidade, noto que o enquadramento legal da infração, bem como a capitulação da multa fazem referência ao RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Assim, entendo adequadas as remissões referidas, a despeito da ulterior revogação do diploma regulamentar citado. Afasto, por isso, igualmente, a preliminar de inadequação de fundamentação.

Não vislumbro, portanto, qualquer ofensa ou cerceamento ao princípio do contraditório e ampla defesa.

No mérito, quanto à infração 01, noto que os autuantes fizeram a descrição dos fatos apontados como ofensivos à legislação tributária, tendo anexado os demonstrativos “Anexo 4” e “Anexo 5”, nos quais relacionam cada um dos documentos fiscais que acobertaram as operações de entrada, circunstanciando os seus valores, além da base de cálculo e do ICMS devido e lançado na peça inaugural do presente processo, conforme folhas 21 a 25.

Desincumbiram-se, assim, do ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador, constitutivo do direito de exercer legitimamente a prerrogativa do cargo, traduzida no lançamento do crédito tributário.

Transferiram, com isso, o ônus processual à impugnante, a qual precisaria fazer prova dos elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito reclamado, a depender da

estratégia defensiva que venha a ser adotada pela empresa, tudo em consonância com as regras do direito probatório, previstas nos artigos 332 e seguintes do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal conforme art. 180 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99.

A autuada não negou a ocorrência do fato descrito no presente auto de infração, em que pese não os tenha, igualmente, admitido. Limitou, contudo, o seu arrazoado a discutir a nulidade pela alegada fundamentação inadequada, já que defende que o lançamento deveria basear-se no regulamento vigente no momento do lançamento, e não naquele vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, em dissonância com o que prescreve o art. 144 do CTN, cujo texto transcrevo abaixo.

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

...”

Assim, não tendo alegado, e consequentemente provado, a ocorrência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alegado pela autoridade fiscal, assumiu, como decorrência lógica, o risco da condenação, na hipótese de sucumbir na questão preliminar suscitada.

Assim, entendo que a autuada não se desincumbiu do seu ônus processual, restando caracterizada a infração 01.

Quanto à infração 02, noto que os autuantes desincumbiram-se a contento do ônus processual em evidenciar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, pois descreveu detalhadamente o fato ofensivo à lei, tendo acostado os demonstrativos “Anexo 1”, “Anexo 2” e “Anexo 3”, nos quais demonstra a metodologia adotada para apuração da base de cálculo, conforme folhas 09 a 20.

A autuada não nega a ocorrência dos fatos imputados, discute, contudo, a licitude da sua conduta, pois defende que o procedimento adotado tem amparo no texto do § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97, além do fato de ter feito uso do crédito, amparada por uma resposta dada pela Dtri a consulta por ela formulada.

Diferentemente do que defende a impugnante, entendem, os autuantes, que a opção pelos benefícios fiscais previstos no Decreto 6.734/97, Probahia, tem como consequência a vedação ao creditamento relativo ao ICMS incidente nas aquisições de bens do ativo imobilizado.

A questão, como se pode ver, resume-se à discussão do alcance que deve ser dado à regra contida no § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97, cujo texto transcrevo abaixo.

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

(...)

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

...”

A literalidade do texto conduz-nos a uma compreensão de que a opção pelo crédito presumido resulta na vedação do creditamento nas aquisições relacionadas às aquisições de “mercadorias” e “serviços”. É, portanto, uma exegese que aponta, inicialmente, num sentido que favorece a tese adotada pela autuada, pois dá uma dimensão restrita ao dispositivo regulamentar em comento.

Nem sempre, contudo, a interpretação literal pode ser levada a termo, sem cotejo com outros métodos interpretativos igualmente aceitos pela moderna hermenêutica jurídica, mormente quando o decorrer do tempo altera as circunstâncias em meio às quais foi editada a regra de conduta, situação que nos impõe a pesquisa da “mens legis” (vontade da lei), ou mesmo da “mens legislatoris” (vontade do legislador).

Assim, é importante assinalar que o benefício fiscal do Probahia foi criado pela Lei Estadual nº 6.335, de 31 de outubro de 1991, publicada no DOE no dia 01 de novembro do mesmo ano. O seu regulamento foi aprovado pelo Decreto 840 de 18 de dezembro de 1991. Naquele momento, as circunstâncias eram outras, muito diferentes das atuais, pois não havia, dentro do microssistema do ICMS, possibilidade de apropriação de crédito nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

O imposto estadual era regulado pelo Convênio Confaz 66/88, norma de natureza transitória, que possuía força normativa de Lei Complementar, em decorrência de expressa previsão contida no § 8º do art. 34 da ADCT, da CF/88.

Esse dispositivo convenial não tinha previsão de creditamento nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, o que somente veio a acontecer com a edição da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), a qual inaugurou o direito ao crédito, de forma integral nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, segundo o art. 20, cujo texto transcrevo abaixo.

“Art. 20. 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 (grifos acrescidos).

...”

Nota-se, a partir da leitura do dispositivo legal acima reproduzido, que os bens destinados ao “ativo permanente” foram tratados pelo legislador complementar como uma “espécie de mercadoria”. Nem poderia ser diferente, pois a matriz constitucional do tributo estadual não admite que se faça incidir ICMS sobre uma base material outra que não esteja compreendida no conceito de “mercadoria”.

Assim, os únicos eventos, compreendidos no aspecto material da matriz de incidência do tributo em foco, que não se enquadram no conceito de mercadoria, são os “serviços de transporte” e “serviços de comunicação”. Tudo o mais há de se enquadrar na amplitude do conceito de “mercadoria”, sob pena de sequer se poder fazer incidir o ICMS.

Não é, porém, essa a única dimensão dada à expressão “mercadoria” no espectro do microssistema do tributo estadual, pois o inciso “I” do § 1º do art. 2º da LC 87/96 também faz uso dessa mesma palavra com outra conotação, conforme abaixo:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

...

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (grifos acrescidos);

...”

Com esse mesmo alcance, a palavra “mercadoria” é empregada no inciso “I” do parágrafo único do artigo 4º do mesmo diploma legal referido, para definição do sujeito passivo:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade (grifos acrescidos);

...”

E como esses, há tantos outros dispositivos, ao longo do sistema normativo do imposto, que evidenciam a forma dúbia com que o legislador se referiu a “mercadorias”, sendo exemplo o § 2º do art. 6º da Lei complementar, abaixo transcrita.

“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

...

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado (grifos acrescidos).

...”

Nessa perspectiva, é possível afirmar, sem risco de incorrer em imprecisão, que existem, no microssistema do ICMS, duas dimensões possíveis a serem conferidas à expressão “mercadorias”, ora possuindo um sentido amplo e genérico (coincidente com toda a base material da matriz de incidência do imposto), ora assumindo um sentido restrito (limitando-se àqueles itens que se destinam à revenda, e não ao uso). Nessa última dimensão, as “mercadorias” se diferenciam inclusive dos insumos utilizados no processo de industrialização.

Cabe, assim, perquirir o sentido e alcance que se quis dar a essa dúbia expressão no § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97, cujo texto volto a reproduzir abaixo:

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

(...)

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

...”

A Diretoria de Tributação teve a oportunidade de se manifestar acerca da matéria, exarando o Parecer 6020/2006, no qual firma o entendimento no sentido de que a expressão “aquisição de mercadorias”, contida no texto do dispositivo normativo supracitado, possui o sentido amplo, conforme ementa abaixo reproduzida:

“PARECER 6020/2006. ICMS. Consulta via Internet. Benefício fiscal do crédito presumido estatuído no Decreto nº 6.734/97. A vedação da utilização de demais créditos alcança as aquisições de mercadorias ou utilização de serviços vinculados ao processo industrial, inclusive bens do ativo. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, haverá incidência da antecipação parcial e direito ao respectivo crédito fiscal. Decreto 6.734/97, art. 1º, § 3º, c/c art. 352-A e art. 93, inciso I-A.”

Em seu corpo, o parecer citado é explícito ao enunciar a interpretação que deve ser dada à regra do decreto, conforme a seguir:

“... Pela regra estabelecida no Decreto 6.734/97, art. 1º, § 3º, ao optar pela utilização do crédito presumido, o contribuinte beneficiário deverá renunciar à utilização de quaisquer outros créditos relativos às aquisições de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores às saídas dos produtos industrializados. A vedação é ampla, alcança tanto as aquisições de mercadorias diversas para aplicação nos produtos de fabricação própria da consulfente, como as aquisições de bens do ativo imobilizado a serem utilizados no processo industrial (grifos acrescidos).”

Mediante o Parecer 17759/2012, a Diretoria de Tributação reitera o entendimento acima esboçado, já agora em outro contexto, em que prevê o estorno dos créditos ligados ao ativo imobilizado,

vinculado às saídas beneficiadas com o Probahia, conforme abaixo, excluindo da vedação, apenas, os créditos do CIAP proporcional às saídas com destino ao exterior, conforme abaixo..

“Diante do exposto, temos que a Consulente faz jus à apropriação dos créditos fiscais relativos às aquisições de bens do ativo imobilizado proporcionalmente às saídas de produtos destinados ao exterior, ou seja, a obrigatoriedade de estorno dos créditos alcança exclusivamente as saídas beneficiadas pelo crédito presumido do ICMS previsto no Dec. nº 6.734/97. ... (grifos acrescidos)”

Conforme entendimento veiculado pelos pareceres referidos, os créditos relativos aos bens do ativo imobilizado adquiridos encontram-se vinculados às mercadorias produzidas e cujas saídas são beneficiadas com o crédito presumido do imposto, devendo ser, consequentemente, excluídos do conta corrente da empresa beneficiada, sob o risco de propiciar uma indesejável situação de acumulação de créditos, pois não se teria com que compensá-los.

Esse também é o entendimento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, exarado no Acórdão CJF nº 0027-12/13, cujo trecho vai abaixo reproduzido.

“Como é um benefício fiscal onde o Estado renuncia a maior parte de sua receita ..., ele não pode permitir, sob pena de estar locupletando sem causa contribuintes com o dinheiro do Erário, de permitir que o contribuinte possa tomar qualquer outro crédito além do já outorgado. Por este motivo, o § 3º do art. 1º do Decreto nº 6.734/97 veda a “utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores”, significando dizer que o beneficiário do programa não poderá utilizar qualquer crédito fiscal (a exceção, por exemplo daquele constitucionalmente permitido – exportações) que não seja o outorgado pelo Programa PROBAHIA e não como foi entendido, somente os créditos ligados tão somente às aquisições de produtos para a fabricação de tecidos sintéticos, geogrelha e laminados reforçados.

...

... E, neste sentido, tem total pertinência a afirmativa da JJF de que a vedação referida no art. 1º, § 3º do Decreto 6.734/97, tem caráter amplo (grifo acrescido), alcançando todas as aquisições de mercadorias. ...”

Analizando o Parecer Diti acostado à folha 171 pela autuada, em resposta à consulta por ela formulada, é possível notar, pela leitura da sua ementa, que não há menção ao fato de que a empresa consulente é beneficiária do Probahia, o que invalida a resposta que foi dada, conforme texto abaixo.

“ICMS. Consulta. Procedimentos a serem adotados para fins de apropriação do crédito fiscal nas aquisições de bens do ativo imobilizado objeto objeto de arrendamento mercantil. Disciplina do art. 563, do RICMS/BA.”

Como se pode ver, não há qualquer menção ao Decreto 6.734/97, muito menos ao § 3º do seu artigo 1º, cuja interpretação é objeto da presente controvérsia. Por isso, não se pode querer estabelecer qualquer vinculação da administração tributária com o conteúdo da resposta dada, já que a situação fática apresenta-se distinta.

Entendo, portanto, acompanhando o alcance que lhe foi dado pela Diretoria de Tributação e a 2ª CJF, que a expressão “mercadorias”, contida no § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97 possui o sentido amplo, na esteira de toda a legislação que vinha sendo editada na época (1997), pois a possibilidade de creditamento do ICMS, incidente nas aquisições de bens do ativo imobilizado, era norma recém introduzida no sistema do imposto, não havendo, até novembro de 1996, qualquer possibilidade de compensá-lo com aquele incidente nas operações de saída.

Daí se explica a referência complementar e genérica a “utilização de serviços”, pois essa última expressão representava a única exceção à materialidade do conceito de “mercadorias”.

Quanto ao erro no enquadramento da multa, assiste razão à autuada, pois não há evidência de que tenha havido ação fraudulenta para suprimir o imposto devido, mas apenas erro na apuração

do tributo devido. Considerando que fraude não se presume, necessitando ser provada, e como não há provas no processo nesse sentido, altero o enquadramento da multa para o quanto previsto no art. 42, inciso II, alínea “a”, incorrendo num percentual de 60% sobre o valor do imposto.

Quanto às considerações acerca da desproporcionalidade da multa, bem como acerca do pedido de sua redução, é importante que se diga que falece competência a essa Junta de Julgamento Fiscal, somente pode fazê-lo na medida em que a conduta não resulte em descumprimento de obrigação principal, nos termos do artigo 158 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, cujo texto vai abaixo reproduzido.

**“Art. 158.** As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206768.0006/12-7**, lavrado contra **RENNER NORDESTE LTDA.**, no valor de **R\$ 429.998,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “f” e “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR