

vA. I. Nº - 278996.0002/13-5
AUTUADO - SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.
AUTUANTE - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18.12.2015

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0222-05/15

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 § 5º, Decreto nº 11.552/2009, 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. A mesma situação se aplicava ao Regime Especial anterior, que tinha por base as disposições do art. 10, do Dec. nº 9.332/2005. 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. Possibilidade de outro procedimento fiscal se fazer investigações que não foram efetuadas pelo autuante, a exemplo da aplicação dos roteiros de auditoria fiscal de exportação, conta corrente fiscal, análise do montante dos créditos acumulados à luz de Dec. nº 11.552/09 e estorno dos valores excedentes, entre outros. Decisão precedida de diligência da ASTEC/CONSEF. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

No Auto de Infração em epígrafe foi exigido ICMS no valor de R\$ 11.784.059,78, acrescido de multa de 60%, prevista art. 42, inc. VII, letra "b", da Lei nº 7.014/96. Na peça de lançamento foi descrita a seguinte imputação:

Infração 01 – "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 à redução. Princípio da proporcionalidade." Valor exigido: R\$ 11.784.059,78. Multa: 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra "b", da Lei nº 7.014/96.

Na fase de defesa a impugnante afirmou que a apuração do ICMS efetuada pelo autuante se encontra contaminado por diversos equívocos. 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 a 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 as quais financiamento pela linha de crédito do FUNDESE/PROTEC, então disponibilizado pelo Desenbanco (atual Desinbahia), 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, sustenta a defesa, 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 de 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.

Afirmou, 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 INFORMATICA 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 defendente, o raciocínio que conduziu a fiscalização a lavrar o Auto de Infração 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, na 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 insubstância 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 Defendant, 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 consequente 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 no 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.

Pautado o processo para julgamento em 11/03/2014, nesta 5ª JJF, foi declarada a sua IMPROCEDÊNCIA, em decisão formalizada através do Acórdão nº 0032-05/14 (fls. 110 a 118). Utilizou-se a seguinte fundamentação, na parte dispositiva da decisão:

"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 exceder a o 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 4.316/95, 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 PROVADO.

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”.

Em sede de Recurso de Ofício, a 2ª CJF anulou a decisão de 1º grau, posto que fundamentada em Regime Especial não mais vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. A decisão superior encontra-se acostada às fls. 153 a 157 do PAF. Foi observado no Acórdão da instância superior que os benefícios auferidos pela autuada estavam à época da autuação regidos pelas disposições do

Decreto nº 11.552, de 27 de maio de 2008 e pelo Regime Especial concedido através do Parecer GECOT nº 10.174/2009.

Após retorno à 1ª instância, o PAF foi remetido em diligência à ASTEC/CONSEF, para que à luz do Decreto nº 11.552, de 27/05/2009 e do Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores do Auto de Infração, fossem revistos os cálculos dos estornos de crédito processados pelo autuante nos períodos mensais objeto do lançamento (jan. a dez de 2009).

Foi observado ainda que a diligência deveria considerar que a utilização dos créditos fiscais a contribuintes habilitados no Programa de Fomento aos Setores de Informática, Eletro-Eletrônica e Telecomunicações – PROTEC, não poderia exceder a 90% do saldo devedor do ICMS, e que a legislação admitia a transferência desses créditos a outros contribuintes beneficiários do PROTEC. Em outras palavras: a legislação e o Regime Especial previram hipótese de acúmulo de créditos fiscais pelo contribuinte habilitado, ou seja, o sujeito passivo poderia efetuar o lançamento escritural dos créditos fiscais pelo valor total do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada a absorção em até o valor equivalente a 90% (noventa por cento) do saldo devedor.

Foi também destacado que o caso em exame envolvia a prevalência da norma especial (Dec. nº 11.552, de 27/05/2009 e Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009), sobre a geral, positivada no art. 97, inc. I, letra “b”, do RICMS/97, aplicáveis aos fatos geradores lançados no Auto de Infração, conforme foi observado na decisão exarada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, mencionada na peça defensiva.

Por fim, foi declarado, na solicitação de diligência, que em havendo alterações na composição do débito ou remanescendo valores a serem exigidos, o revisor deveria elaborar novo Demonstrativo, no mesmo formato do Auto de Infração, com a indicação dos valores residuais do lançamento.

A ASTEC, através do Parecer nº 016/2015, que foi anexado às fls. 189 a 191 dos autos, informou que as novas regras introduzidas pelo Parecer GECOT nº 10.174/2009, determinam uma sistemática de apuração do ICMS peculiar, visto que a empresa está autorizada a proceder à manutenção de créditos fiscais lançados, pelo valor total do imposto incidente nas operações de aquisição de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada a absorção dos créditos a 90% do saldo devedor apurado.

Na diligência foi observado que a escrituração mensal dos créditos fiscais está sujeita aos seguintes limites: “a) somatório do valor do imposto de importação e IPI, relativos a partes, peças e componentes importados para a produção, recolhidos no ano; b) utilização mensal dos créditos: ao percentual de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS”.

Frisou ainda a diligente da ASTEC que a partir da análise dos documentos apresentados na revisão e considerando os procedimentos de apuração do ICMS introduzidos pela nova regra, seria imprescindível, salvo melhor juízo, uma nova ação fiscal visando aferir: a) a regularidade da composição dos créditos acumulados escriturados pela empresa, inclusive o remanescente do exercício anterior (2008); b) se os DARFs de recolhimento de II e IPI apresentados pela empresa se referem efetivamente à importação de partes, peças e componentes utilizados na produção industrial; c) quando ao crédito acumulado, se o contribuinte aplicou a regra estampada na cláusula quinta do Decreto nº 10.174/2009, no exercício de 2008.

Disse, por fim, que tais procedimentos ultrapassariam o escopo utilizado pelo autuante na lavratura do presente Auto de Infração, especialmente o roteiro de Auditoria de Importação, que são típicos de fiscalização, fazendo-se necessária a análise de todos os lançamentos fiscais (entradas, saídas e apuração), que são atribuições que fogem ao campo de atribuições da ASTEC.

Foram instados a se manifestar no processo, autuante e autuado, por determinação desta 5ª JJF.

O autuado, através de petição acostada às fls. 200 a 207, fez as seguintes considerações:

1. Nulidade das intimações.

1.1. *Em petição protocolada em 21/02/2014, o Contribuinte informou que houve alteração do seu domicílio, inclusive para o recebimento de notificações e/ou intimações, a fim de que fossem dirigidas, então, à Rua Alceu Amoroso Lima, 688, Condomínio América Tower, salas 1312 e 1313, Caminho das Árvores, Salvador – BA.*

1.2. *Entretanto, conforme se verifica dos autos, a intimação direcionada ao contribuinte foi expedida para o endereço anterior Rodovia BR-324, s/n, Km 616, Conjunto “b”, Águas Claras, Salvador – BA, inviabilizando o recebimento dela.*

1.3. *Consequentemente, houve preterição do direito de defesa e, por via reflexa, o ato de intimação é nulo. Há necessidade de repeti-lo, precípuaamente porque o contribuinte apenas conheceu do conteúdo dela depois de iniciado o prazo. Neste sentido, é o que se conclui dos arts. 18, II, 20 e 21 do RPAF.*

2. O auto de infração e a diligência fiscal.

2.1. *O Contribuinte foi autuado pelo suposto descumprimento de obrigações tributárias, porque, segundo o Auto de Infração, “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”.*

2.2. *Na defesa, o Contribuinte demonstrou que a apropriação de créditos era autorizada por um regime especial concedido pelo Estado da Bahia, com fundamento no Decreto nº. 4.316/95 e regulamentado pelo Parecer GECOT nº 2.157/2005, cuja sistemática foi renovado, com alterações insignificantes, pelos Pareceres GECOT nº 4.922/2006, 4.063/2007, e 10.174/2009.*

2.3. *A e. 5ª Junta de Julgamento Fiscal reconheceu a inconsistência do lançamento fiscal – na linha de precedentes anteriores, inclusive das Câmaras de Julgamento do CONSEF – mas a 2ª CJF equivocadamente deu provimento ao Recurso de Ofício, para anular a decisão que julgou improcedente o Auto de Infração; a ementa do Acórdão de 2º grau foi a seguinte:*

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. Anulada a Decisão que concluiu pela Improcedência do Auto de Infração, pois, fundamentada em Regime Especial não mais vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento para nova instrução e, após proferir nova Decisão. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

2.4. *Enfim, os autos retornaram à e. 5ª Junta de Julgamento Fiscal que, então, decidiu converter o julgamento em diligência, com o encaminhamento dos autos à ASTEC/CONSEF “para que à luz do Decreto nº 11.552, de 7/05/2009 e do Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores do Auto de Infração, sejam revistos os cálculos dos estornos de crédito processados pelo autuante nos períodos mensais objeto do lançamento (jan. a dez de 2009)”.*

2.5. *Na diligência, foram realizadas uma série de considerações para, ao final, concluir-se que cotejar a apropriação do crédito efetuada pelo Contribuinte com todas as regras do Parecer GECOT nº 10.174/2009 ultrapassa o “escopo utilizado pelo Autuante na lavratura do presente auto de infração, considerando os trabalhos nos níveis requeridos (Roteiro de Auditoria de Importação) são típicos de fiscalização, sendo necessária a análise de todos os lançamentos fiscais (entradas, saídas, apuração), fugindo a atribuição desta ASTEC”.*

2.6. *Nada obstante, apesar de o Parecer ASTEC nº 016/2015 soar inconclusivo, é possível identificar nele constatações que confirmam a improcedência do lançamento fiscal, precípuaamente quando se limita a discussão ao objeto da divergência, sem estendê-la a pontos que em nenhum momento se tornaram questões controversas.*

2.7. *Em petição protocolada em 21/02/2014, o Contribuinte informou que houve alteração do seu domicílio, inclusive para o recebimento de notificações e/ou intimações, a fim de que fossem dirigidas, então, à Rua Alceu Amoroso Lima, 688, Condomínio América Tower, salas 1312 e 1313, Caminho das Árvores, Salvador – BA.*

2.8. Entretanto, conforme se verifica dos autos, a intimação direcionada ao contribuinte foi expedida para o endereço anterior Rodovia BR-324, s/n, Km 616, Conjunto “b”, Águas Claras, Salvador – BA, inviabilizando o recebimento dela.

2.9. Consequentemente, houve preterição do direito de defesa e, por via reflexa, o ato de intimação é nulo. Há necessidade de repeti-lo, precípuaamente porque o contribuinte apenas conheceu do conteúdo dela depois de iniciado o prazo. Neste sentido, é o que se conclui dos arts. 18, II, 20 e 21 do RPAF.

3. O auto de infração e a diligência fiscal.

3.1. O Contribuinte foi autuado pelo suposto descumprimento de obrigações tributárias, porque, segundo o Auto de Infração, “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”.

3.2. Na defesa, o Contribuinte demonstrou que a apropriação de créditos era autorizada por um regime especial concedido pelo Estado da Bahia, com fundamento no Decreto nº. 4.316/95 e regulamentado pelo Parecer GECOT nº 2.157/2005, cuja sistemática foi renovado, com alterações insignificantes, pelos Pareceres GECOT nº 4.922/2006, 4.063/2007, e 10.174/2009.

3.3. A e. 5^a Junta de Julgamento Fiscal reconheceu a inconsistência do lançamento fiscal – na linha de precedentes anteriores, inclusive das Câmaras de Julgamento do CONSEF – mas a 2^a CJF equivocadamente deu provimento ao Recurso de Ofício, para anular a decisão que julgou improcedente o Auto de Infração; a ementa do Acórdão de 2º grau foi a seguinte:

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO Anulada a Decisão que concluiu pela Improcedência do Auto de Infração, pois, fundamentada em Regime Especial não mais vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento para nova instrução e, após proferir nova Decisão. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

3.4. Enfim, os autos retornaram à e. 5^a Junta de Julgamento Fiscal que, então, decidiu converter o julgamento em diligência, com o encaminhamento dos autos à ASTEC/CONSEF “para que à luz do Decreto nº 11.552, de 7/05/2009 e do Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores do Auto de Infração, sejam revistos os cálculos dos estornos de crédito processados pelo autuante nos períodos mensais objeto do lançamento (jan. a dez de 2009)”.

3.5. Na diligência, foram realizadas uma série de considerações para, ao final, concluir-se que cotejar a apropriação do crédito efetuada pelo Contribuinte com todas as regras do Parecer GECOT nº 10.174/2009 ultrapassa o “escopo utilizado pelo Autuante na lavratura do presente auto de infração, considerando os trabalhos nos níveis requeridos (Roteiro de Auditoria de Importação) são típicos de fiscalização, sendo necessária a análise de todos os lançamentos fiscais (entradas, saídas, apuração), fugindo a atribuição desta ASTEC”.

3.6. Nada obstante, apesar de o Parecer ASTEC nº 016/2015 soar inconclusivo, é possível identificar nele constatações que confirmam a improcedência do lançamento fiscal, precípuaamente quando se limita a discussão ao objeto da divergência, sem estendê-la a pontos que em nenhum momento se tornaram questões controversas.

4. Os pontos controversos. Necessidade de delimitar a discussão.

4.1. A Fiscalização lavrou Auto de Infração, com aplicação da penalidade do art. 42, VII, “b”, da Lei Estadual nº 7.014/96, porque o Contribuinte supostamente “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”.

4.2. O art. 42, VII, “b” da Lei Estadual nº 7.014/96 prevê uma multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, na falta de estorno de crédito fiscal, sem prejuízo de exigí-lo.

4.3. A descrição da conduta e a tipificação legal do lançamento não deixam qualquer dúvida sobre a imputação: a Fiscalização sustenta, simplesmente, que o Contribuinte deveria estornar o crédito fiscal, na parte proporcional à base de cálculo reduzida, como determinavam os arts. 97, I, “b” e 100, II, do RICMS/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:

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

[...]

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

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

[...]

II - forem objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

4.4. Em nenhum momento discutiu-se o descumprimento de condições previstas no Parecer GECOT nº 10.174/2009 ou qualquer outra exigência necessária para permitir ao Contribuinte apropriar-se dos créditos de ICMS em valor superior ao das saídas com redução de base de cálculo: a controvérsia limitou-se simplesmente ao direito de fazê-lo, à vista da legislação aplicável ao caso.

4.5. As Informações Fiscais confirmam os limites da discussão e nelas verifica-se que a Fiscalização jamais imputou ao Contribuinte a apropriação de créditos em quantia superior ao somatório dos valores II e IPI ou a utilização deles em percentual a 90% do saldo devedor do ICMS.

4.6. Os limites da discussão são ratificados, também, pelo Parecer ASTEC nº 016/2015, que deixa este ponto bastante claro, no momento em que descreve o procedimento que levou ao lançamento e explica a metodologia dos cálculos da Fiscalização (fls. 190):

Da análise dos livros e documentos apresentados e comparando com os elementos que compõem o PAF, principalmente o levantamento fiscal, (Anexo 1) fl. 06, faço as seguintes considerações:

a) a partir dos valores registrados nos livros fiscais do Contribuinte, o autuante aplicou uma alíquota de 3,5% apurando um novo valor de ICMS que comparado com o valor escriturado pelo Autuado resultou nas diferenças cobradas neste auto de infração.

4.7. Nestas circunstâncias, não só falta justificativa para se tornar controvertido o preenchimento dos requisitos do Parecer GECOT nº 10.174/2009, pois se diverge apenas sobre a possibilidade de acumulá-los e não acerca das condições para fazê-lo, como sequer há possibilidade de eventual descumprimento delas sustentar o lançamento fiscal impugnado.

4.8. O papel das Juntas e Câmaras de Julgamento Fiscal é verificar a legitimidade do crédito tributário, para declará-lo procedente ou improcedente, com base nos fatos imputados pela Fiscalização e que são impugnados pelo Contribuinte.

4.9. Logo, manter o lançamento fiscal com base em elementos não apresentados pela Fiscalização implicaria em substituir a indevidamente a atividade dela prevista no art. 142 do CTN, e exorbitar no exercício da competência prevista no art. 140 e 147, inciso I, do COTEB, tudo sem prejuízo de violação aos arts. 153 e 155, caput, do RPAF:

Art. 153. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.

Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.

4.10. Decerto, foi por essa razão que se afirmou, na diligência, que a apuração de quaisquer fatos diversos daquele utilizados como fundamento do Auto de Infração pressupunha a abertura de novo procedimento de fiscalização.

4.11. A resposta para o objeto da discussão – é somente isso que interessa para decidir-se pela procedência ou improcedência do lançamento – já se encontra no próprio despacho da 5ª JJF, por meio do qual se determinou a produção da prova:

“Em outras palavras: a legislação e o Regime Especial prevêem a hipótese de acúmulo de créditos fiscais pelo contribuinte habilitado, ou seja, o sujeito passivo poderia efetuar o lançamento escritural dos créditos fiscais pelo valor total do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada a absorção em até o valor equivalente a 90% (noventa por cento) do saldo devedor”.

4.12. É preciso reconhecer que a 2ª CJF se equivocou ao anular a decisão anterior da e. 5ª JJF, que julgou improcedente o Auto de Infração. A 2ª CJF partiu da premissa de que o Parecer GECOT nº 2.157/2005 foi revogado pelo Parecer GECOT nº 10.174/2009, quando o Decreto nº 11.552/2009 não alterou a regulamentação anterior da questão naquilo que é objeto de controvérsia: tanto na sistemática de um, como do outro, era permitida acumulação de créditos fiscais, o que é suficiente constatar para se declarar a ilegitimidade do lançamento. Neste contexto, o julgamento resolver-se-ia com simples aplicação de algumas regras de interpretação ou, ainda, com base na incidência do art. 155, parágrafo único, do RPAF, que dispõe o seguinte:

Art. 155. [...]

Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

4.13. Enfim, como outrora se posicionou a e. 5ª JJF neste caso e ratificou as Câmaras do CONSEF em situações anteriores, o regime especial concedido ao Contribuinte, seja antes da vigência do Decreto nº 11.552/2009, seja depois dela, permite a manutenção de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, e não exige estorno no valor correspondente a parte proporcional da redução.

4.14. Entretanto, na hipótese de a e. 5ª JJF optar pela desvirtuação do escopo do processo administrativo e decidir por converter o feito em diligência, para revisar todos os fatos que envolvem a acumulação do crédito fiscal, inclusive aqueles que não foram questionados pela Fiscalização, decerto nenhuma irregularidade será encontrada.

4.15. O Contribuinte apresentará todos os documentos necessários à prova da idoneidade de suas operações, mas não deixará de discutir a ilegalidade do procedimento se, depois dele, pronunciar-se pela procedência do lançamento. Por um lado, qualquer decisão neste sentido, a partir de circunstâncias não apontadas pela Fiscalização, caracterizará ofensa ao art. 142 do CTN, pois a JJF não tem competência para constituir crédito tributário; exercê-la representaria excesso de poder suficiente para contaminar o ato administrativo de lançamento (art. 2º, “a”, c/c Parágrafo único, “a”, da Lei nº 4.717/65). Por outro, decidir com base fatos não apontados no Auto de Infração representa igualmente verdadeiro julgamento 'extra petita', que não se coaduna com os princípios do devido processo legal, em especial da sua vertente de ampla defesa. Por tudo isso, é desnecessário maior esforço para admitir-se que não há alternativa à improcedência da autuação.

5. **Pedidos.**

5.1. Diante de tudo o que foi exposto, requer a declaração de nulidade das intimações expedidas para endereço do contribuinte diverso daquele indicado – Rua Alceu Amoroso Lima, 688, Condomínio América Tower, salas 1312 e 1313, Caminho das Árvores, Salvador, BA, CEP 41820-770 – com a revolução dos prazos porventura delas originados, tudo sem prejuízo do direito de receber as posteriores, regularmente, no local informado.

5.2. Requer, ainda, que seja julgado improcedente o Auto de Infração, pois se demonstrou a inexistência do dever de estorno imputado pela Fiscalização ou, subsidiariamente, que se determine o retorno dos autos para a ASTEC, a fim de preste os esclarecimentos que a e. 5ª JJF entenda necessários.

O autuante apôs tão somente o seu ciente, à fl. 212, após a manifestação do contribuinte, sem aduzir novas razões.

VOTO

Em sintonia com a decisão proferida anteriormente (Acórdão nº 0032-05/14, de 11/03/2014), seja na sistemática do Regime Especial conferido pelo Parecer GECOT/DITRI nº 2157/2005, amparado no Dec. nº 9.332/05 ou o do Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009, com arrimo no Dec. nº 11.552/09, há previsão expressa de acúmulo de créditos fiscais pelo contribuinte habilitado. É autorizado ao sujeito passivo efetuar o lançamento escritural dos créditos fiscais pelo valor do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição de mercadorias (insumos) destinados à produção, no mês de referência, limitada a absorção (compensação) em até o valor equivalente a 90% (noventa por cento) do saldo devedor.

A diferença entre os benefícios instituídos pelo Dec. nº 9.332/05 e o Dec. nº 11.552/09, estão concentradas em alguns detalhes. No regime do primeiro Decreto o benefício nasceu originalmente através do PROTEC - Programa de Fomento aos Setores de Informática, Eletro-Eletrônica e Telecomunicações, e tinha por base o financiamento através de linhas do crédito do Desenbahia, via FUNDESE (Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico), regulado pelo Dec. nº 7.798/2000. Este programa de linha de crédito foi substituído por um incentivo fiscal no âmbito do ICMS, passando os contribuintes habilitados a ter o direito de utilizar crédito fiscal do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições, de mercadorias e insumos, em cada período de apuração, limitado ao valor do financiamento. Nesse regime estava prevista também a possibilidade dos créditos fiscais não totalmente absorvidos serem transferidos a outros contribuintes beneficiários do PROTEC.

No regime do Dec. nº 11.552/2009, que atualmente se encontra revogada, mas regulava as operações objeto da autuação, verificadas ao longo do exercício de 2009, a sistemática de lançamento dos créditos fiscais foi mantida, alterando-se apenas o limite, que passou a ser o somatório do imposto de importação (II) e sobre produtos industrializados (IPI), relacionados a partes, peças e componentes importados para utilização na produção, sendo que ao final de cada exercício o contribuinte beneficiado deveria verificar o saldo dos créditos porventura acumulados para proceder ao estorno do valor excedente do montante dos créditos escriturados no segundo semestre (art. 4º, do Dec. nº 11.552/2009).

Há em ambos os casos, conforme já ressaltado anteriormente, a prevalência da norma especial (Regimes Especiais e correspondentes Decretos embasadores), que afasta a norma geral aplicada pelo autuante no lançamento em lide, (art. 97, inc. I, letra "b", do RICMS/97), para proceder os estornos quantificados no Auto de Infração.

Por essas razões, reiteramos o quanto já afirmado neste processo, mudando apenas o embasamento legal.

Ficou evidenciado que a exigência tributária constante do Auto de Infração decorreu da interpretação dos dispositivos normativos acima mencionados, juntamente com o que foi expressamente consignado no Parecer GECOT nº 2157/2005 e no Parecer GECOT nº 10.174/2009. Em ambos os atos o contribuinte foi autorizado a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada sua absorção até o valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95 e art. 1º, § 2º do Dec. nº 11.552/09.

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 o 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 os aludidos Regimes Especiais, 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 4.316/95, e só então calcular o imposto devido.

Conforme se pode depreender das disposições dos Regimes Especiais acima mencionados, não é isso que determina os aludidos atos normativos 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 quanto de crédito deve ser absorvido para apurar o imposto a recolher.

Diferente do entendimento que originou a presente exigência tributária, considero que os Regimes Especiais, concedidos ao sujeito passivo, trazem 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, 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 os citados Regimes Especiais constituem norma especial - são existentes, válidos e eficazes -, 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 Dec. nº 11.552, Regime Especial GECOT nº 10.174/2009, além de ter incidido em contrariedade ao disposto no art. 97 do RICMS/97. As normas especiais que regulam o benefício fiscal do contribuinte autorizam a acumulação de créditos fiscais e a sua transferência para empresas coligadas, 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 à época da ocorrência dos fatos geradores, 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, e Regime Especial nº 10.174/09, com fulcro no Dec. nº 11.552/09, e considerando também o princípio da segurança jurídica, que deve permear as relações entre o fisco e os contribuintes, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Deverá o órgão de preparo do CONSEF encaminhar as próximas intimações vinculadas a este processo para o endereço indicado na peça produzida pela defesa e anexada às fls. 200 a 207 do PAF: Rua Alceu Amoroso Lima, 668, Condomínio América Tower, salas 1312 e 1313, Caminho das Árvores, Salvador, Bahia, CEP 41.820-770.

Ressalto por fim que a fiscalização poderá adotar as medidas sugeridas no Parecer nº 016/2015, da ASTEC/CONSEF, acostado às fls. 189 a 191, no sentido de proceder a outras investigações que não foram efetuadas pelo autuante, a exemplo da aplicação dos roteiros de auditoria de exportação, conta corrente fiscal, análise do montante dos créditos acumulados à luz de Dec. nº 11.552/09 e estorno dos valores excedentes, entre outros.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para discordar do voto do nobre colega Relator, posto que diante da acusaçãoposta na presente autuação, qual seja 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 a parte proporcional da redução, e os dispositivos legais tidos como infringidos, não sinto segurança diante do procedimento adotado pelo autuante, para afirmar pela improcedência da autuação, pelas razões que passo a expor:

Como consta no relatório deste Acórdão, em sede de Recurso de Ofício, a 2ª CJF anulou a decisão de 1º grau, posto que fundamentada em Regime Especial não mais vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. A decisão superior encontra-se acostada às fls. 153 a 157 do PAF. Foi observado no Acórdão da instância superior que os benefícios auferidos pela autuada estavam, à época da autuação, regidos pelas disposições do Decreto nº 11.552, de 27 de maio de 2008 e pelo Regime Especial concedido através do Parecer GECOT nº 10.174/2009.

Após retorno à 1ª instância, o PAF foi remetido em diligência à ASTEC/CONSEF, para que à luz do Decreto nº 11.552, de 27/05/2009 e do Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores do Auto de Infração, fossem revistos os cálculos dos estornos de crédito processados pelo autuante nos períodos mensais objeto do lançamento (jan. a dez de 2009).

Foi observado ainda que a diligência deveria considerar que a utilização dos créditos fiscais a contribuintes habilitados no Programa de Fomento aos Setores de Informática, Eletro-Eletrônica e Telecomunicações – PROTEC, não poderia exceder a 90% do saldo devedor do ICMS, e que a legislação admitia a transferência desses créditos a outros contribuintes beneficiários do PROTEC. Em outras palavras: a legislação e o Regime Especial previram hipótese de acúmulo de créditos fiscais pelo contribuinte habilitado, ou seja, o sujeito passivo poderia efetuar o lançamento escritural dos créditos fiscais pelo valor total do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada a absorção em até o valor equivalente a 90% (noventa por cento) do saldo devedor.

Foi também destacado que o caso em exame envolvia a prevalência da norma especial (Dec. nº 11.552, de 27/05/2009 e Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009), sobre a geral, positivada no art. 97, inc. I, letra “b”, do RICMS/97, aplicáveis aos fatos geradores lançados no Auto de Infração, conforme foi observado na decisão exarada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, mencionada na peça defensiva.

Por fim, foi declarado, na solicitação de diligência, que em havendo alterações na composição do débito ou remanescendo valores a serem exigidos, o revisor deveria elaborar novo Demonstrativo, no mesmo formato do Auto de Infração, com a indicação dos valores residuais do lançamento.

Diante do questionamento levantado pela JJF, a ASTEC, através do Parecer nº 016/2015, que foi anexado às fls. 189 a 191 dos autos, informou que as novas regras introduzidas pelo Parecer GECOT nº 10.174/2009, determinam uma sistemática de apuração do ICMS peculiar, visto que a empresa está autorizada a proceder à manutenção de créditos fiscais lançados, pelo valor total do imposto incidente nas operações de aquisição de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitada a absorção dos créditos a 90% do saldo devedor apurado.

Na diligência foi observado que a escrituração mensal dos créditos fiscais está sujeita aos seguintes limites: “*a) somatório do valor do imposto de importação e IPI, relativos a partes, peças e componentes importados para a produção, recolhidos no ano; b) utilização mensal dos créditos: ao percentual de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS*”.

Frisou ainda a diligente da ASTEC que a partir da análise dos documentos apresentados na revisão e considerando os procedimentos de apuração do ICMS introduzidos pela nova regra, seria imprescindível, salvo melhor juízo, uma nova ação fiscal visando aferir: a) a regularidade da composição dos créditos acumulados escriturados pela empresa, inclusive o remanescente do exercício anterior (2008); b) se os DARFs de recolhimento de II e IPI apresentados pela empresa se referem efetivamente à importação de partes, peças e componentes utilizados na produção industrial; c) quando ao crédito acumulado, se o contribuinte aplicou a regra estampada na cláusula quinta do Decreto nº 10.174/2009, no exercício de 2008.

Em conclusão o diligente da ASTEC afirmou que os procedimentos que deveriam ser adotados para confirmar ou não a autuação fiscal, ultrapassariam o escopo utilizado pelo autuante na lavratura do presente Auto de Infração, especialmente o roteiro de Auditoria de Importação, que são típicos de fiscalização, fazendo-se necessária a análise de todos os lançamentos fiscais (entradas, saídas e apuração). Isto porque com as regras introduzidas pelo Parecer GECOT nº 10174/2009, a escrituração, a utilização e os estornos dos créditos fiscais do ICMS relativos às entradas de mercadorias destinadas à industrialização adquiridas pelos contribuintes habilitados ao Programa de Fomento aos Setores de Informática, Eletro – Eletrônica e Telecomunicações – PROTEC, estavam sujeitos aos seguintes limites:

- a) A escrituração mensal dos créditos: ao somatório do valor do Imposto de Importação e Imposto de Produtos Industrializados, relativos a partes, peças e componentes importados para utilização na produção, recolhidos ao ano;
- b) A utilização mensal dos créditos: ao percentual de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS.

Portanto, como o Roteiro de Auditoria não foi aplicado da forma adequada, pois os fatos geradores alcançados neste Auto de Infração já estavam sob a égide do decreto nº 11.551/2009 e do Parecer GECOT/DITRI nº 10.174/2009, não tenho como afirmar, com a segurança que o lançamento tributário requer, que teria, ou não teria ocorrido a infração. Neste sentido voto pela nulidade do Auto de Infração, devendo ser recomendado à autoridade fazendária que renove a ação fiscal, a salvo de falhas, como determina o art. 21 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278996.0002/13-5**, lavrado contra **SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA**.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala de sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO DIVERGENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR