

PROCESSO - A. I. Nº 278996.0002/13-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0222-05/15
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/04/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0031-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Apuração do crédito fiscal feito em desconformidade como Regime Especial, concedido com base no § 5º, Decreto nº 11.552/2009, decorrente de renovação do Regime Especial anterior com suporte no Decreto nº 9.332/05. Impossibilidade de correção dos demonstrativos originais por implicar em aplicação de novos critérios. Ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração. Reformada, de ofício, a Decisão recorrida. Auto de Infração **Nulo**. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA, em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0222-05/15, por ter desonerado na sua totalidade o valor exigido de R\$11.784.059,78 no Auto de Infração lavrado em 27/06/13, acusando que a empresa 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.

Na Decisão proferida pela 5ª JJF, foi fundamentado que:

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 Desenhahia, 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 embaixadores), que afasta a norma geral aplicada pelo autuante no

lançamento em lide, (art. 97, I, "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 excedeu 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 2157/2005 e Dec. 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, Dec. 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 Dec. 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. 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 016/15, 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. 11.552/09 e estorno dos valores excedentes, entre outros.

Um dos membros da 5ª JJF proferiu voto divergente discordando do Relator, fundamentando que diante da acusação não há segurança de que a ação fiscal é improcedente. Ressaltou que o Recurso de Ofício que anulou a Decisão de 1º grau, apreciou que o Regime Especial não era mais vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (fls. 153 a 157), pois à época da autuação era regido pelo Decreto nº 11.552/08 e pelo Regime Especial concedido no Parecer GECOT 10.174/2009.

Destacou que o PAF foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, para que à luz do Decreto nº 11.552/09 e do Parecer GECOT/DITRI 10.174/2009, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores fossem revistos os cálculos dos estornos de crédito, mas o diligente não efetuou os cálculos justificando que a adoção destes procedimentos configuraria um novo levantamento fiscal. Concluiu que não há certeza quanto a ocorrência ou não da infração e votou pela Nulidade do Auto de Infração, recomendando a autoridade fazendária proceder nova ação fiscal.

A 3ª JJF recorreu da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", do RPAF/BA.

VOTO

O lançamento fiscal acusa falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, conforme demonstrativo acostado à fl. 6 do processo.

Tendo em vista que este processo foi julgado pela 5ª JJF por meio do Acórdão JJF 0032-05/14 (fl. 110 a 118), o qual foi declarado Nulo na Decisão contida no Acórdão CJF 0149-12/14 (fls. 153 a 157) e proferido nova Decisão no Acórdão JJF 0222-05/15 (fls. 216 a 233), dado a complexidade da matéria, inicialmente faço abaixo um resumo das ocorrências dos fatos.

A descrição da infração que acusa falta do estorno de crédito fiscal foi enquadrada no art. 100, II do RICMS/97 que prevê a realização de estorno do crédito quando a operação subsequente for contemplada com redução da base de cálculo, de forma proporcional.

Na defesa apresentada (fls. 40 a 55), o sujeito passivo argumentou que a fiscalização não levou em consideração os benefícios fiscais previstos no Decreto nº 4.316/95, enfatizando que o art. 7º estabelece que nas operações de saídas internas de produtos acabados, podia lançar o crédito o valor correspondente a um percentual efetivo de 3,5% e a fiscalização presumiu que a aplicação da alíquota de 3,5% nas saídas impossibilitava apropriação de créditos fiscais em percentual

superior a 3,5% das entradas, ainda que destacado a maior com alíquota de 7%, 12% e 17%.

E ainda, que a fiscalização não observou que lhe foi concedido Regime Especial conforme Parecer GECOT 2.157/05, autorizando a “utilizar como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de mercadorias e insumos em cada período de apuração ... 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”.

Na informação fiscal (fls. 62/64), o autuante ressaltou que de acordo com o art. 111 do CTN o crédito fiscal é matéria regulada que prevê nos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96, da não cumulatividade do ICMS e compensação em operações subsequentes, enfatizando o §8º do art. 29 que prevê:

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

Concluiu que em observância a hierarquia das leis (CTN, 7.014/96) não estava “questionando o direito do autuado de creditar-se do imposto, conforme lhe autoriza o Parecer GECOT nº 2157/2005”, mas sim que o “Parecer” ou Regime Especial não pode modificar os dispositivos regulatórios [Leis], cuja previsão é de que o crédito fiscal deve ser estornado proporcionalmente quando a saída subsequente for tributada com RBC (art. 97, I, “b” do RICMS/97).

Pondera que a carga tributária efetiva do estabelecimento autuado é de 3,5% enquanto o seu recolhimento real é de 0,35%, possibilitando o acúmulo de crédito fiscal que não foi à pretensão da concessão do benefício fiscal e vai de encontro ao estabelecido no art. 29, §8º da Lei nº 7.014/96.

A 5ª JJF na Decisão contida no Acórdão JJF 0032-05/14 (fls. 110/118) fundamentou que o Regime Especial “concedido com base no art. 10, Decreto nº 9.332/2005” autorizava escrituração de crédito fiscal limitado ao valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95. Julgou improcedente o Auto de Infração e interpôs Recurso de Ofício.

Na Decisão contida no Acórdão CJF 0149-12/14, foi apreciado que a fundamentação da Decisão proferida pela 5ª JJF foi de que o art. 10 do Decreto nº 9.332/05 e Parecer GECOT 2.157/05 autorizava efetuar lançamento do imposto relativo as aquisições de mercadorias e insumos, limitado a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95. Porém, o mencionado Parecer produziu efeitos até março de 2006 (Cláusula sétima fl. 132) e que à época dos fatos geradores do lançamento (2009), vigorava o Regime Especial concedido no Parecer GECOT 10.174/2009 (fls. 136/137), visto que o Dec. 9.332/2005 foi revogado pelo Decreto nº 11.552/09.

Concluiu que a Decisão recorrida se apresentava passível de reforma por erro de fundamento, decretou a NULIDADE com retorno a Primeira Instância para proferir nova Decisão.

A 5ª JJF determinou a realização de diligência fiscal à ASTEC/CONSEF (fl. 175/176) no sentido de que fosse feito o demonstrativo original elaborado pela fiscalização, aplicando os critérios previstos no Dec. 11.552/09 e o Regime Especial concedido no Parecer GECOT/DITRI 10.174/09.

A diligente no Parecer 16/15 (fl. 189) informou que no demonstrativo original a fiscalização aplicou um percentual de 3,5% sobre o montante dos créditos fiscais e comparou com o valor escriturado apurando a diferença devida. Para apurar o ICMS devido com base no Parecer GECOT 10.174/09, a escrituração mensal dos créditos deveria ficar limitado ao somatório do Imposto de Importação (II) e do IPI relativo a importação de peças e componentes importados utilizados na produção, limitado ao percentual de até 90% do Saldo Devedor Mensal do ICMS. Afirmou que para apurar o ICMS mensal, seria necessário aferir a composição dos créditos fiscais escriturados; o II e IPI vinculado à importação de peças e componentes utilizados na produção e se a apuração do crédito fiscal acumulado foi feito em conformidade com o disposto na Cláusula Quinta do Dec. 10.174/09. Concluiu que isso demandaria uma nova ação fiscal.

Na Decisão ora recorrida, a 5ª JJF tomando como base questão idêntica julgada no Acórdão JJF 0025-05/13, cujo Recurso de Ofício não foi provido no Acórdão nº 0435-13/13, fundamentou que

considerando as normas especiais em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores e o Regime Especial GECOT, 2.157/2005, elaborado a partir das disposições do Decreto nº 9.332/05, e Regime Especial 10.174/09, com fulcro no Decreto nº 11.552/09, julgou improcedente a autuação.

Foi proferido um voto divergente por um dos membros da 5ª JJF apreciando que como o roteiro de auditoria não foi aplicado de forma adequada, não podia afirmar com segurança se ocorreu ou não a infração e votou pela nulidade do Auto de Infração.

Por tudo que foi exposto, constato que no demonstrativo original (fl. 6) que dá suporte ao lançamento acusando falta de estorno de crédito fiscal em decorrência de saídas subsequentes com RBC, segundo o autuante foi apurado aplicando o disposto no art.29, §8º da Lei 7.014/96 e não como determinava o Regime Especial (*Parecer GECOT nº 2157/05*).

Na fase instrutória a 5ª JJF determinou a realização de diligência fiscal para que fosse refeito o demonstrativo original aplicando os critérios previstos no Decreto nº 11.552/09 e o Regime Especial concedido no Parecer GECOT/DITRI 10.174/09, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, o que demonstrou ser inviável, visto que implicava na aplicação de procedimentos de auditoria totalmente divergente do empregado pela fiscalização.

Assim sendo, concluo que tendo o contribuinte obtido concessão de Regime Especial de ICMS (*Parecer GECOT 2.157/05*) às fls. 131 a 133, o qual foi renovado para adaptar-se ao Decreto nº 11.552/09 (fl. 138) que revogou o Decreto nº 9.332/05, conforme apreciado no Acórdão C/JF 0435-13/13 “*o aludido Regime Especial é uma norma especial, válida e eficaz, prevalecendo sobre a norma geral*”. Como na apuração feita pela fiscalização não foi aplicado às regras estabelecidas no citado Regime Especial, entendo que o lançamento de ofício é nulo por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator; nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Neste caso, o roteiro de auditoria que deveria ter sido aplicado para verificar a regularidade dos créditos fiscais escriturados nos livros fiscais, obedecido ao período decadencial para aferir se:

- a) Os créditos fiscais utilizados no período fiscalizado tiverem como limite os valores dos Impostos de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI);
- b) Se foram procedidos os estornos dos créditos fiscais conforme determinava o Parecer GECOT 10.174/09 em consonância com a previsão do disposto no Decreto nº 11.552/09.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, modificando, de ofício, apenas o teor da Decisão recorrida de Auto de Infração IMPROCEDENTE para NULO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **278996.0002/13-5**, lavrado contra **SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA**. Recomenda-se a renovação dos procedimentos fiscais, observando o prazo decadencial.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ– REPR. DA PGE/PROFIS