

**A. I. Nº** - 269358.0004/10-3  
**AUTUADO** - DASS NORDESTE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA. (CLÁSSICO NORDESTE INDÚSTRIA DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA.)  
**AUTUANTE** - JOSE LUIS SOUSA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 26. 07. 2011

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0209-01/11

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PROGRAMA DE PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO DA BAHIA – PROBAHIA. CRÉDITO PRESUMIDO. A apuração do ICMS devido mensalmente pelo contribuinte beneficiário do Programa PROBAHIA, deve ser feita exclusivamente mediante a apropriação do crédito presumido previsto pelo Decreto nº 6.734/97, em conformidade com o percentual determinado na Resolução do Conselho Deliberativo, sendo incabível a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias destinadas à comercialização. No caso, a apuração deve ser segregada, apurando-se o imposto relativo à atividade industrial incentivada separadamente do imposto referente à atividade comercial. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPOSTO DESTACADO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL SUPERIOR A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO DO ICMS. Autuado elide parcialmente a autuação mediante a apresentação de documento fiscal que comprova se tratar de devolução de mercadorias, sendo correta a alíquota aplicada. Infração parcialmente subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias cujas entradas não foram escrituradas. Autuado elide parcialmente a autuação ao comprovar a escrituração regular de parte das notas fiscais arroladas na autuação e o retorno de mercadorias em razão do desfazimento do negócio. Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/08/2010, exige crédito tributário no valor de R\$ 206.429,58, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Recolhimento a menos 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 essências da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido,

evitando assim o seu pagamento, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, outubro e novembro de 2006, janeiro a março, maio e junho de 2007 e julho de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 161.028,90, acrescido da multa de 100%. Consta que o contribuinte signatário do Incentivo Fiscal PROBAHIA, de que tratam a Lei nº 7025/97 e Decreto nº 6734/97, pratica concomitantemente operações industriais beneficiadas com tal incentivo fiscal, e operações comerciais, infensas ao referido benefícios, não promovendo apurações em separado dos saldos do ICMS atinentes a cada uma destas atividades, possibilitando que saldos credores decorrentes de operações meramente comerciais influenciem negativamente o saldo devedor da atividade industrial, em desobediência frontal ao regime jurídico de apuração, instituído pelo citado decreto, sobretudo, ao que estabelece o seu artigo 1º, § 3º;

2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de dezembro de 2006, julho de 2007, maio, agosto a dezembro de 2008, fevereiro, junho, julho, setembro, outubro e dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.816,53, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou crédito fiscal indevidamente pelo destaque a maior de ICMS em função de errônea aplicação da alíquota interestadual, conforme Demonstrativo Anexo II, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração;

3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro e agosto de 2006, junho, setembro e novembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio, junho e outubro de 2009, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 43.584,15, correspondente ao percentual de 10% do valor comercial das mercadorias. Consta que o contribuinte omitiu-se do registro fiscal de mercadoria objetivamente sujeitas à tributação, conforme discriminado no Demonstrativo Anexo III, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

A empresa DASS NORDESTE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA., sucessora por incorporação da empresa autuada CLÁSSICO NORDESTE INDÚSTRIA DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA., através de advogado legalmente constituído, apresentou defesa às fls. 333 a 351, sustentando que todas as infrações são totalmente insubsistentes, devendo o Auto de Infração ser julgado nulo.

Rechaça a infração 01, destacando alguns fatos que considera importantes para melhor compreensão da lide, conforme enumera abaixo:

Primeiro fato: alega que em relação às suas atividades industriais incentivadas, somente tomou o crédito presumido do PROBAHIA, o que fora feito em substituição aos créditos ordinários decorrentes das entradas de insumos da operação industrial, os quais, tal como determina a legislação, não foram apropriados. Diz que dessa forma não houve tomada simultânea de crédito presumido e crédito ordinário na operação industrial;

Segundo fato: diz que em relação às atividades comerciais, não incentivadas, ocorreu exatamente o oposto, ou seja, não tomou crédito presumido em relação a essas atividades não incentivadas, tendo se apropriado apenas dos créditos ordinários decorrentes das entradas de mercadorias destinadas à revenda. Desta forma, na atividade comercial também não houve apropriação simultânea de crédito presumido e crédito ordinário.

Assevera que tais fatos são incontroversos, mesmo porque admitidos pelo próprio autuante, além de poder ser comprovados pela mera análise da escrita fiscal da empresa anexada à defesa.

Observa que a acusação fiscal não reside na apropriação de créditos nas suas atividades industrial ou a comercial, se localizando, dessa forma, nos procedimentos posteriores à apropriação de créditos, encontrando-se na etapa de apuração e pagamento do ICMS devido no mês.

Afirma que na etapa de apuração e pagamento do ICMS devido no mês, após tomar apenas o crédito ordinário na atividade comercial e somente o crédito presumido na operação industrial, efetuando, portanto, separadamente a apropriação dos créditos conforme a atividade ser incentivada ou não, fez

única apuração do ICMS devido no mês na sua escrita fiscal, gerando apenas um saldo de ICMS a pagar, efetuando o recolhimento de uma só guia de ICMS mensal.

Salienta que o autuante critica a apuração unificada do saldo devido mensal do ICMS na escrita fiscal, afirmando que deveria ter havido a separação completa e não apenas a apropriação dos créditos, conforme a atividade comercial ou industrial, de acordo a legislação e como procedeu, mas também a própria apuração do saldo do ICMS devido no mês deveria ser feito de forma completamente apartada.

Aduz que para o autuante a apuração do ICMS devido no mês na sua escrita fiscal, deveria ser dupla e separada apuração, isto é, uma para a atividade industrial e outra para atividade comercial, logrando gerar dois saldos de ICMS devido mensalmente. Ou seja, o primeiro sempre devedor e a pagar dado a própria natureza do crédito presumido e o segundo, ordinário, podendo em alguns meses ser devedor ou credor, caso os créditos das entradas das mercadorias para revenda seja superior aos débitos das saídas.

Prosseguindo, diz que o autuante entende que a empresa deveria controlar e pagar esses dois saldos de ICMS devidos igualmente de forma segregada, de forma que nos raros meses em que houvesse “saldo credor de ICMS devido na atividade comercial”, esse saldo não poderia se comunicar com o “saldo de ICMS devido na atividade industrial”, que deveria sempre ser pago integralmente no mês, restando apenas a possibilidade de transporte desse “saldo credor de ICMS devido na atividade comercial” ser transportado para o mês seguinte, para uso exclusivo do “ICMS devido da atividade não incentivada”.

Ressalta que, como não adotou esse procedimento de “dupla e segregada apuração do ICMS devido”, entendeu o autuante que nos meses em que os créditos ordinários decorrentes da atividade comercial não incentivada, ou seja, exatamente os meses objeto da autuação, houve recolhimento a menos do “saldo do ICMS devido da atividade industrial”, incentivada.

Alega que, conforme demonstrará a seguir, o raciocínio do autuante não encontra respaldo legal.

Isto porque, em primeiro lugar, não há qualquer norma, legal ou infralegal, que determine ou sequer cogite esse procedimento de dupla e separada apuração do ICMS devido no mês na sua escrita fiscal, uma para a atividade industrial e outra para atividade comercial, logrando gerar dois saldos de ICMS devido mensalmente, um para a atividade industrial e outro para a atividade comercial.

Diz que mesmo que houvesse a norma cogitada acima, ainda assim não haveria qualquer norma, legal ou infralegal, que estabelecesse a obrigatoriedade, tal como exigido nesta autuação, de que os contribuintes fizessem o controle e os pagamentos desses supostos dois saldos de ICMS devidos, igualmente de forma segregada e independente, impedindo-se a comunicação entre esses “saldos de ICMS” distintos.

Reitera que a infração 01 não possui base legal, tratando-se de equivocada e extensiva interpretação do autuante do art. 1º, § 3º, do Decreto nº 6.734/97, que alude, ao “vedar a apropriação de crédito ordinário nas atividades anteriores na operação incentivada”, apenas à necessidade de se apurar separadamente os créditos (substituição do crédito ordinário pelo presumido na atividade incentivada) na escrita fiscal, nada cogitando da apuração segregada da etapa posterior: o “saldo do ICMS devido”, de modo que o raciocínio do autuante, claramente, vai além do texto legal.

Destaca que outro aspecto controvertido na autuação é que para se chegar aos valores recolhidos a menos a título de “ICMS devido da atividade industrial”, tendo feito o recolhimento em única guia, o autuante imputou o pagamento primeiramente sempre ao “saldo do ICMS devido da atividade industrial”; nos meses em que tal pagamento foi insuficiente, lançou o ICMS de ofício no Auto de Infração; nos meses em que o recolhimento foi superior ao tal “saldo de ICMS devido da atividade industrial”, atribuiu a diferente ao “saldo do ICMS devido da atividade comercial”.

Realça que o autuante não analisou e não apurou a correção do “saldo do ICMS devido da atividade comercial”, com os débitos e créditos próprios, os transportes de saldo credor de um mês para outro etc., tendo ignorado a apuração do “saldo do ICMS devido da atividade comercial” completamente.

Aduz que resta evidente que pela lógica matemática, se o autuante fizesse essa apuração na atividade comercial seguindo seu raciocínio de apuração e recolhimento apartados entre as atividades da empresa, os eventuais saldos credores de ICMS da atividade comercial dos meses da autuação seriam transportados para os meses subsequentes, o que ocasionaria nestes meses posteriores uma redução do ICMS a recolher relativo a essa atividade não incentivada, de modo que haveria ICMS recolhido a mais nesses meses.

Consigna que mesmo se o autuante estivesse correto na segregação absoluta de apuração e recolhimento do ICMS entre as atividades comerciais e industriais, o que cogita por amor ao argumento, a metodologia adotada pelo autuante percorreu apenas a “metade do caminho”, restando incompleta, o que fulmina a autuação por nulidade na medida em que deveria apurar, apontar e considerar os recolhimentos a mais nos meses subsequentes, reconhecendo, no mínimo, o fenômeno da postergação do imposto.

Diz, em síntese, que é inviável a manutenção da infração 01, pois:

- o raciocínio do autuante não possui amparo legal;
- há erro metodológico no trabalho do autuante na medida em que ignorou por completo a parcela da apuração do ICMS incidente sobre a atividade comercial;
- subsidiariamente, mesmo que não corretos estivessem os argumentos anteriores, haveria a necessidade de se reconhecer a postergação do imposto.

Continuando, aborda cada um dos argumentos, conforme a seguir.

Reportando-se sobre o argumento de ausência de amparo legal para autuação, sustenta que o autuante incorre em equívoco, pois, ao contrário do que afirma, há apenas um regime jurídico de apuração, previsto pelo artigo 116 do RICMS/BA, sendo o mesmo sistema de apuração do ICMS devido (art. 111 RICMS), havendo, porém, dentro desse único regime de apuração, dois sistemas diferentes de apropriação de crédito: o presumido (Decreto 6.734/97) e o não-cumulativo (art. 91 RICMS), cada qual específico para cada atividade (a incentivada e a não incentivada).

Diz que isso se deve, como será visto, em razão da aplicação das normas legislativas específicas previstas no Decreto 6.734/97 e, subsidiariamente, as normas gerais previstas no RICMS. Acrescenta que, dessa forma, se constatará que cumpriu rigorosamente com todas as normas estabelecidas no RICMS/BA e, principalmente, nas normas relativas ao incentivo fiscal do PROBAHIA, inexistindo qualquer infração.

Sustenta que no caso da presente lide, há uma norma específica, no caso, o Decreto nº 6.734/97, que regulamenta e dispõe sobre as normas aplicáveis ao incentivo fiscal PROBAHIA no que tange à apropriação de crédito fiscal, enquanto a norma geral de apuração do ICMS devido consiste no próprio Regulamento de ICMS-BA (RICMS/BA), aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997.

Frisa que este breve esclarecimento é relevante para constatar que há apenas um regime jurídico de apuração, previsto no artigo 116 do RICMS/BA, haja vista que inexistente qualquer norma que determine um sistema de apuração de débito (saldo do ICMS devido) específico para atividade industrial incentivada pelo PROBAHIA, e mais que obrigue a apuração totalmente apartada das demais operações.

Assevera que a peculiaridade do PROBAHIA não se encontra no regime jurídico de apuração do débito ou do saldo do ICMS devido, mas apenas no sistema de apuração de crédito em relação *exclusivamente* à atividade industrial incentivada, uma vez que tal legislação específica determina a

substituição do regime normal de créditos decorrentes das etapas anteriores pelo regime crédito presumido.

Aduz que desta forma, mesmo no caso da atividade industrial incentivada pelo PROBAHIA, o sistema de apuração de débito é o previsto no artigo 111 e seguintes do RICMS/BA, pois tal norma aplica-se de modo subsidiário em face de ausência de legislação específica. Invoca e reproduz o artigo 1º, § 3º do Decreto nº 6.734/1997, que dispõe sobre a norma específica do PROBAHIA. Observa que tal norma alude apenas à parte da apuração do saldo do ICMS devido, especifica e tão-somente a etapa de apropriação do crédito.

Afirma que o procedimento de apuração do saldo do ICMS devido, mais amplo, consistente na subtração do total de débitos (saída mais estornos) da parcela total dos créditos (o presumido da atividade incentivada, o ordinário da atividade comercial, o da exportação e os estornos), não está previsto na citada norma apontada pelo autuante como base legal da autuação. Acrescenta que esse procedimento está previsto no artigo 116 do RICMS/BA, no qual se apura normalmente o débito, nos termos do seu artigo 111 e apropriam-se os créditos segundo as legislações específicas, quais sejam:

- em relação às suas atividades industriais (incentivadas), é possível tomar-se somente o crédito presumido do PROBAHIA, em substituição aos créditos ordinários decorrentes das entradas de insumos da operação industrial, os quais, tal como determina a legislação, estão vedados;
- nas atividades comerciais (não incentivadas), o oposto, não é possível tomar-se o crédito presumido, devendo-se apropriar apenas dos créditos ordinários decorrentes das entradas de mercadorias destinadas à revenda.

Realça que em ambas as atividades, industrial e comercial, o regime de apuração do saldo do ICMS devido segue o mesmo regramento do art. 116 do RICMS/BA, ou seja, adota-se o sistema de apuração do débito previsto no art. 111 do RICMS/BA, porém, com a diferença de sistema de apropriação dos créditos: um para a atividade industrial onde se apropria o crédito presumido ao passo que a atividade comercial adota o sistema do art. 91 do RICMS/BA.

Destaca que a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através de pareceres jurídicos extraídos do próprio site da Sefaz, reconhece explicitamente a possibilidade de manter concomitantemente o sistema de crédito presumido decorrente do PROBAHIA (Decreto 6.734/97) para as atividades incentivadas e o sistema de crédito normal aplicado à atividade comercial (art. 91 do RICMS). Transcreve trechos dos Pareceres nºs 12257/2006 e 6020/2006, para sustentar que é exatamente o procedimento que adotou. Acrescenta que está anexando cópias dos livros Registro de Apuração de ICMS, onde se constata claramente todos os procedimentos e sistemas de apuração de crédito e apuração de débito.

Diz que no sistema de apuração de créditos no livro Registro de Entradas, verifica-se que apurou separadamente as aquisições de mercadorias destinadas para industrialização e compras de terceiros destinadas à revenda (comercialização).

Observa que não houve destaque de créditos referentes às compras de mercadorias para industrialização, uma vez que tal procedimento é vedado em face do incentivo fiscal do PROBAHIA (crédito presumido), contudo, houve o devido creditamento do imposto incidente nas compras de mercadorias adquiridas para comercialização, bem como os estornos em razão das devoluções.

Assevera que, desta forma, apurou de maneira correta, isto é, separadamente, somente o crédito da atividade comercial, nos termos do artigo 91 do RICMS/BA e adotou o crédito presumido para a atividade industrial, nos termos do Decreto 6.734/97.

Com relação ao sistema de apuração de débito no livro Registro de Saídas, diz que a apuração do débito foi realizado conjuntamente, em face de ausência de norma específica referente à atividade industrial incentivada pelo PROBAHIA, de maneira a destacar todos os impostos debitados em ambas as atividades, comercial e industrial.

Frisa que o Regime de Apuração do Saldo de ICMS Devido (a recolher), previsto no art. 116 do RICMS/BA, consiste no total do débito apurado segundo o sistema previsto no art. 111 do RICMS/BA, “descontado” dos créditos apurados, que consiste no somatório dos créditos apurados segundo o sistema estabelecido no art. 91 do RICMS/BA, no caso da atividade comercial, e do crédito presumido, regulamentado pelo Decreto 6.731/97.

Reitera que o raciocínio do autuante não encontra respaldo legal, haja vista que inexistente norma que estabeleça a obrigação de se efetuar dupla e separada apuração do ICMS devido no mês na escrita fiscal, logrando gerar dois saldos de ICMS devido mensalmente, sendo um para a atividade industrial e outro para a atividade comercial.

Salienta que mesmo que existisse tal norma, ainda assim não haveria qualquer norma, legal ou infralegal, ademais, que estabelecesse a segunda obrigatoriedade estabelecida nesta autuação, no caso, de que os contribuintes fizessem o controle e os pagamentos desses supostos dois saldos de ICMS devido, um para atividade incentivada e outro para a comercial, igualmente de forma segregada e independente, impedindo-se a comunicação entre esses “saldos de ICMS” distintos. Diz que não há base legal para esta autuação, que viola flagrantemente o princípio da legalidade.

Afirma que a infração 01 é fruto de uma “criação legislativa e procedimental” por parte do autuante, sem qualquer respaldo legal no ordenamento jurídico baiano, sendo decorrente da errônea interpretação do art. 1º, § 3º, do Decreto nº 6.734/97.

Alega que o aludido dispositivo legal, ao “vedar a apropriação de crédito ordinário nas atividades anteriores na operação incentivada”, estabeleceu apenas a necessidade de se apurar separadamente os créditos (substituição do crédito ordinário pelo presumido na atividade incentivada) na escrita fiscal, nada cogitando do procedimento mais amplo, o da apuração do “saldo do ICMS devido”.

Com relação à necessidade de apuração específica do crédito no que tange à atividade industrial incentivada, no caso, a substituição dos créditos ordinários pelo crédito presumido, diz que o autuante extraiu uma regra, inexistente no ordenamento baiano, de segregação da própria apuração do Saldo do ICMS Devido... indo ainda além: estabeleceu a impossibilidade de comunicação entre os “saldos credores”..., sendo equivocada tal interpretação.

Sustenta que adotou todos os procedimentos e normas referentes à apuração e o recolhimento de ICMS, bem como a respectiva escrituração, razão pelo qual a infração 01 é totalmente insubsistente, devendo de anulada.

Prosseguindo, argumenta que existe ainda outro motivo para anular esta infração, pois, mesmo que correto estivesse o raciocínio do fiscal “legislando” a segregação absoluta na apuração do ICMS devido entre a atividade comercial e industrial, o que admite apenas para argumentar.

Frisa que conforme dito acima, e este fato fica claro no Anexo I do Auto de Infração, o autuante simplesmente ignorou o ICMS gerado pela atividade comercial, ou seja, não verificou os créditos, os estornos e os débitos. Questiona: “Se não verificou nada em relação aos fatos geradores da atividade comercial, como o fiscal chegou no valor a ser lançado neste Auto de Infração?” Diz que mais uma vez o Anexo I do Auto de Infração responde a esta indagação, pois da sua simples leitura, vislumbra-se a metodologia empregada pelo autuante para se chegar aos valores recolhidos a menos a título de “ICMS devido da atividade industrial”.

Salienta que como efetuou o recolhimento do imposto em única guia, o autuante alocou o pagamento primeiramente ao “saldo do ICMS devido da atividade industrial”, dessa forma, nos meses em que tal pagamento foi insuficiente, lançou o ICMS de ofício no Auto de Infração. Já nos meses em que o recolhimento foi superior ao tal “saldo de ICMS devido da atividade industrial”, o autuante atribuiu a diferença ao “valor recolhido de natureza comercial” (penúltima coluna).

Afirma que o “valor recolhido de natureza comercial” não foi verificado ou confrontado com a “apuração do ICMS” dessa atividade. Frisa que o autuante não analisou e não apurou a correção do “saldo do ICMS devido da atividade comercial”, com os débitos e créditos próprios dessa atividade,

os transportes de saldo credor de um mês para outro, etc., sendo ignorada completamente a apuração do “saldo do ICMS devido da atividade comercial”.

Realça que é evidente que, pela lógica matemática, se o autuante fizesse essa apuração na atividade comercial seguindo seu raciocínio de apuração e recolhimento apartados entre as atividades da empresa, os eventuais saldos credores de ICMS da atividade comercial dos meses da autuação seriam transportados para os meses subsequentes, o que ocasionaria nestes meses posteriores uma redução do ICMS a recolher relativo a essa atividade não incentivada, de modo que haveria ICMS recolhido a mais nesses meses.

Conclui dizendo que mesmo que correto estivesse o autuante na segregação absoluta de apuração e recolhimento do ICMS entre as atividades comerciais e industriais, o que cogita por amor ao argumento, o seu levantamento sob o aspecto metodológico, percorreu apenas a “metade do caminho”, restando incompleta, o que fulmina a autuação por nulidade na medida em que deveria apurar, apontar e considerar os recolhimentos a mais nos meses subsequentes. Diz ser inviável a manutenção desta infração por este motivo.

Prosseguindo, reportando-se sobre o efeito da postergação do imposto, diz que se o erro metodológico acima aduzido não acarretar na nulidade do Auto de Infração quanto ao lançamento do imposto decorrente da infração 01, o que cogita por amor ao argumento, haveria a necessidade de nova apuração dos débitos lançados na medida em que o autuante teria desprezado o efeito de mera postergação do imposto, haja vista que o imposto não recolhido no mês em que houve “saldo credor” do imposto, em decorrência do transporte desse saldo para o mês subsequente, algo que o autuante não fez, implicaria, necessariamente, no pagamento a mais desse tributo nos meses seguintes, quantia essa que deveria se alocada para quitar o ICMS recolhido a menos nos meses anteriores, ora exigido. Diz se tratar do fenômeno da postergação do imposto, sendo cabível apenas multa e juros pelo atraso no pagamento, o que requer.

No que concerne à infração 02, argui, preliminarmente, a nulidade desta infração, sob o argumento de que o erro de metodologia exposto na infração 01 contamina também esta infração, que deve, por este motivo, ser igualmente anulada.

Reportando-se sobre o mérito da autuação, registra que reconhece parcialmente o equívoco na apropriação dos créditos glosados, exceto no que se refere à ocorrência de 31/12/2006, no montante de R\$ 550,00, pois se apropriou corretamente do crédito fiscal devidamente destacado na Nota Fiscal, conforme documento anexo (Doc. 07).

Com relação à infração 03, afirma que é insubsistente, pois algumas Notas Fiscais foram devidamente escrituradas, conforme é o caso da Nota Fiscal 58968 emitida pela Empresa Adma Embalagens Ltda, que foi escriturada em 06/07/2009 e da Nota Fiscal 357349 emitida pela Empresa Fonthe S.A cuja Nota Fiscal de Entrada corresponde à de nº 347349. Acrescenta que outras Notas Fiscais tinham como destino o estabelecimento filial de Itaberaba, e não o estabelecimento matriz autuado de Vitória da Conquista. Ou seja, foram escrituradas pelo estabelecimento de Itaberaba e não pelo autuado. Diz, ainda, que outra situação consiste no fato de que não houve a entrada de mercadorias no seu estabelecimento. Ou seja, em determinadas situações se negou a receber matérias-primas, insumos e/ou produtos intermediários em razão, por exemplo, da não aprovação da qualidade de determinado lote ou ainda, ao constatar erro/equívoco no pedido entregue, situação na qual os produtos retornaram ao estabelecimento fornecedor que, por sua vez, emitiu devidamente a Nota Fiscal de Entrada em seu próprio estoque.

Aduz que na planilha que apresenta é possível constatar o motivo da insubsistência do lançamento, comprovado pelos documentos anexados (Doc. 08).

Afirma que resta totalmente comprovada a insubsistência da infração 03, uma vez que não há que se falar em ausência de escrituração de Notas Fiscais, haja vista que as notas fiscais foram

devidamente escrituradas, ou foram destinadas e escrituradas no estabelecimento filial, ou simplesmente, porque não houve a entrada de produtos no seu estabelecimento.

Conclui requerendo a anulação integral do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 548 a 570), na qual contesta os argumentos defensivos referentes à infração 01, sustentando que estes são insubsistentes, sob todos os aspectos. Diz que o impugnante pretende infirmar o lançamento, insistindo em não ver nele juridicidade nem coerência metodológica, contudo, a verdade é que descumpre o regime jurídico do incentivo fiscal de que é detentor. Aduz que tal conduta possui tutela penal específica, capitulada como crime contra a ordem tributária no art. 2º, inciso IV, da Lei 8.137/90, cujo teor reproduz.

Consigna que conforme explicitado no Auto de Infração, o autuado é detentor do Incentivo Fiscal PROBAHIA, consoante disposto na Lei ordinária estadual nº 7.025/1997, regulamentada pelo Decreto nº 6.734/1997.

Afirma que tais atos normativos, apesar da insistente negativa do impugnante, instituem sim um regime jurídico especial de apuração do ICMS, posto que, embora mantenha o arcabouço do regime jurídico normal de apuração, previsto no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, possui regras especiais, cuja finalidade é adequar a renúncia fiscal aos objetivos extrafiscais pretendidos. Acrescenta que, neste sentido, interfere decisivamente na lógica da apuração do ICMS, modulando o débito e o crédito, sobressaindo uma certeza de saldo devedor muito menor do que seria sem sua existência jurídica, mas, em termos gerais, preservando uma parcela do débito a ser rigorosamente adimplida pelo beneficiário.

Assevera que o autuado não pode ser detentor do benefício fiscal e, ao mesmo tempo, agir como se ele não existisse, praticando operações comerciais, cujo crédito interfere na sistemática de determinação do incentivo fiscal e, com isso, anulando a obrigação fiscal mínima acordada.

Aduz que o exame da legislação de incentivos fiscais do Estado da Bahia, no caso, ProBahia, Bahiaplast, Inovatec, Desenvolve etc, em todos, a seu modo, se verifica a permanência de uma parcela do imposto a cargo do beneficiário, sendo sua contrapartida financeira mínima no negócio jurídico. Salaria que muito raramente se observa a possibilidade de exoneração total, ocorrendo tal hipótese somente em caso de especialíssimo interesse público, como é o caso do art. 1º-A, da Lei 7.025/1997. Registra que no que concerne especificamente ao ProBahia estas afirmativas são ainda mais evidentes.

Observa que o Programa de Promoção ao Desenvolvimento da Bahia - ProBahia, regulamentado, a princípio pelo Decreto nº 840/91, operou inicialmente como incentivo fiscal de índole financeira, consistindo em financiamento de parte do saldo devedor do ICMS definida em função da classe do investimento (Arts. 9º, 21 e 28). Sua operação e viabilização exigia a interveniência da instituição financeira estadual encarregada do fomento econômico. Diz que posteriormente tal programa passou a ser regulamentado pelo Decreto 7.798/2000 (arts. 45 a 71), mantendo a mesma sistemática de incentivo financeiro baseado no ICMS mensal.

Salienta que na sobredita modalidade financeira não havia interferência alguma na apuração mensal do ICMS, consistindo em financiamento direto de parcela do imposto definida conforme a classe do investimento.

Diz que a partir da vigência da Lei 7.025/1997, regulamentada pelo Dec. nº 6.734/1997, tal incentivo perde a sua índole financeira, assumindo uma feição de incentivo fiscal, propriamente dito. Nesta nova sistemática sua operação dá-se via crédito presumido do ICMS, alocado diretamente na apuração mensal do ICMS, reduzindo o seu *quantum*, conforme a classe do investimento.

Afirma que a norma vigente no § 3º do art. 1º do Decreto nº 6.734/97, cuja redação transcreve, é fulcral para o deslinde da controvérsia, ainda que o impugnante insista em lhe negar seu verdadeiro alcance. Ressalta que o texto da referida norma consta na própria Resolução, concessiva do incentivo fiscal sob comento, conforme teor que apresenta.



Manifesta o entendimento de que se extrai do referido decreto em geral e da Resolução em particular, que pretendeu o legislador/poder concedente incentivar 90% do saldo devedor do empreendimento industrial; definiu em 10% do saldo devedor a obrigação fiscal mínima a ser adimplida mensalmente pelo beneficiário (sua contrapartida financeira); proibiu que outros fatores interferissem nesta sistemática, sendo que as exceções foram todas contempladas no Demonstrativo Anexo I do Auto de Infração (colunas "C", "D" e "E").

Questiona no caso do impugnante: “se o beneficiário adquirir mercadorias para revenda, qual o tratamento deve dar aos créditos fiscais daí decorrentes, já que impossibilitado está de alocá-los à escrituração do empreendimento industrial?”. Responde: “O ideal é que não haja tais operações, posto que fora do escopo do incentivo fiscal concedido, por abrir a possibilidade para indesejáveis expedientes de elisão capazes de suprimir totalmente a obrigação fiscal. Porém, na hipótese da sua ocorrência, tal situação não passou despercebida, houve sim sua previsão.”

Assevera que tal situação foi prevista no Protocolo de Intenções celebrado entre o Estado da Bahia e o impugnante, precisamente na sua Cláusula Segunda, inciso II, item 5, cujo teor transcreve.

Diz que se pode inferir, que caso a pessoa jurídica beneficiária praticasse, eventualmente, operações de caráter meramente comercial ou fora do escopo do incentivo fiscal, ficou indicada uma possibilidade de utilização, ou seja, a sua transferência para outro estabelecimento da mesma empresa não incentivado ou terceiros. Sustenta que no próprio estabelecimento incentivado é que não poderia ser, sob pena de desvirtuar a natureza do incentivo fiscal concedido, tornando concreta a possibilidade de saldo de ICMS credor, nulo ou abaixo de um mínimo indicado no instrumento concessivo, sendo o tratamento fiscal a ser dispensado a estas operações de crédito fiscal acumulado.

Rechaça o argumento defensivo sobre a falta de base legal para o lançamento, afirmando que a base legal, regulamentar e lógica está assentada no Auto de Infração, devidamente demonstrada, explicada e compreendida pelo impugnante.

Quanto ao argumento defensivo relativo à existência de erro de metodologia, afirma que inexistente tal erro, pois a metodologia adotada sintetiza e evidencia bem o fenômeno pela técnica da exclusão, isto é, o débito que não tem natureza industrial tem natureza comercial. Os pagamentos efetuados são alocados preferentemente ao saldo devedor industrial. Quando há insuficiência exige-se sua adimplência ou complementação. Diversamente do que se alega todos os créditos comerciais registrados no RAICMS foram devidamente analisados. A demonstração é sintética, mas seu exame foi analítico. O Demonstrativo Anexo I guarda total sintonia com os registros do RAICMS.

Com relação ao argumento de que a fiscalização quanto ao saldo de natureza comercial percorreu apenas a metade do caminho contesta tal afirmativa, dizendo que eventual crédito fiscal de natureza comercial não absorvido por débito de natureza comercial no Auto de Infração deve receber o tratamento de crédito fiscal acumulado por parte do impugnante dentro do interstício de cinco anos.

No tocante à arguição de nulidade do lançamento, sustenta que inócorreu qualquer hipótese de nulidade prevista no artigo 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, conforme redação que transcreve.

Quanto à alegação de ocorrência de postergação de pagamento, diz que esta não ocorreu, pois se trata de pagamento a menos nos períodos indicados, sendo que, eventuais créditos de natureza comercial não absorvidos devem receber o tratamento de crédito fiscal acumulado conforme norma acordada e estabelecida.

No que tange a existência de apenas um regime jurídico de apuração do ICMS, diz ser inverídica a afirmação, haja vista que existem diversos regimes jurídicos de apuração do ICMS. No caso do autuado o regime normal de apuração é tomado em caráter subsidiário às normas específicas do incentivo fiscal de que é detentora.

Relativamente ao entendimento exposto nos Pareceres 12257/2006 e 6020/2006, diz que não influem no entendimento adotado no Auto de Infração, antes o empresta mais fundamento, porquanto indica tratamento em separado para operações não incentivadas. Acrescenta que as especificidades do caso concreto submetido à consulta nestes pareceres limitam o seu alcance.

No respeitante à infração 02, consigna que o impugnante reconhece sua procedência, contudo, diz que assiste razão ao autuado quanto à alegação referente à Nota Fiscal nº 11038, haja vista que sendo a operação uma devolução de consignação de fora do Estado, a alíquota de retorno é realmente 12%. Solicita deste Colendo Consef que exclua tal operação dentre as elencadas no Demonstrativo Anexo II e retifique o lançamento neste particular.

No que diz respeito à infração 03, diz que cabe razão impugnante quanto à alegação de que a Nota Fiscal nº 58968, se encontra devidamente registrada no livro Registro de Entradas, em 06/07/2009, revelando-se, assim, indevida a sua inclusão no Demonstrativo Anexo III. Também acata o argumento defensivo referente à Nota Fiscal nº 357349, pois se encontra registrada no livro Registro de Entradas, em 19/01/2009 sob o nº 347349, sendo esta a causa da sua inclusão indevida no Demonstrativo Anexo III.

Quanto aos demais argumentos defensivos relativos a esta infração, sustenta que são improcedentes, pois todas as notas fiscais elencadas no Demonstrativo Anexo III são, efetivamente, destinadas ao estabelecimento do impugnante, sediado no município de Vitória da Conquista e nenhuma ao estabelecimento sediado no município de Itaberaba, inexistindo qualquer exceção, conforme documentos de fls. 51 a 64. Acrescenta que não há comprovação de erro/equívoco no faturamento/entrega e de que os produtos retornaram ao estabelecimento fornecedor, que, por sua vez emitira a nota fiscal de entrada, não sendo este o procedimento previsto. Diz que o destinatário deve, nesses casos, promover o registro fiscal da entrada e emitir a nota fiscal de devolução em caso de improcedência ou desconformidade do pedido, sendo esta a sistemática de controle fiscal de mercadorias a que os contribuintes do ICMS devem dar cumprimento.

Conclui mantendo a autuação, com a exclusão da Nota Fiscal nº 11038 do Demonstrativo Anexo II, bem como das Notas Fiscais nºs 58968 e 357349 do Demonstrativo Anexo III.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou, por unanimidade, pela conversão do processo em diligência à IFEP SUL (fls. 579/580), a fim de que fosse intimado o autuado para atender o seguinte:

1. Relativamente à alegação defensiva de que as Notas Fiscais nºs 676 e 20073000 foram destinadas ao estabelecimento filial e não à matriz, tendo, inclusive, sido escrituradas naquele estabelecimento, apresentasse elementos que permitissem comprovar o alegado, a exemplo, de cópia autêntica do livro Registro de Entrada onde conste o lançamento na filial; registro contábil da aquisição e pagamento das mercadorias, etc;

2. Quanto à alegação defensiva de que não houve a entrada das mercadorias acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 352486, 318394, 352299, 352812, 371897, 69642, 2868, 22626, e que as mercadorias retornaram ao estabelecimento fornecedor, que, por sua vez emitiu a nota fiscal de entrada, juntasse elementos que comprovassem o retorno realizado pelo fornecedor, a exemplo, de cópia da 1ª via das notas fiscais, contendo os carimbos dos postos fiscais do itinerário do retorno; cópia do livro Registro de Entrada dos fornecedores onde conste o lançamento do retorno, devidamente autenticada pelo Fisco de origem, etc. Foi solicitado, ainda, que em seguida deveria ser dada ciência ao autuante, para que verificasse e, se fosse o caso, excluísse do levantamento as notas fiscais cuja alegação fosse devidamente comprovada pelo autuado, elaborando novo demonstrativo de débito para a infração 03. Também foi solicitado que o autuante elaborasse novo demonstrativo de débito, referente à infração 02, haja vista que na informação fiscal acatara parcialmente a alegação defensiva, inclusive reduzindo o valor exigido nesta infração 02.

Após, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado, mediante recibo específico, cópia reprográfica dos novos elementos acostados pelo diligente, quando deveria ser informado ao

contribuinte quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado deveria ser dada ciência ao autuante.

Intimado para conhecimento da diligência o autuado se manifestou (fls. 587/588), consignando que estava apresentando os documentos que comprovam que a Nota Fiscal nº 676, foi destinada e escriturada no estabelecimento filial, conforme alegado na defesa inicial.

Com relação à alegação de que as mercadorias retornaram para os respectivos fornecedores, afirma que a documentação que apresenta referente às Notas Fiscais nºs 352486, 318394, 352299, 3582812 e 371897, comprovam o alegado. Salienta que, como a produção de prova deste item diz respeito à documentação pertencente à terceiros, portanto, dependendo destes para o seu fornecimento, até o momento não conseguiu levantar documentos referentes às Notas Fiscais nºs 69642, 2868 e 22626, razão pela qual pede que seja dilatado o prazo por mais 20 dias, a fim de que possa obter a documentação junto aos emitentes das notas fiscais.

Finaliza requerendo que os documentos comprobatórios apresentados referentes aos itens 1 e 2, sejam recebidos, bem como a dilação do prazo de 20 dias para que possa apresentar os documentos faltante, conforme exposto.

O autuante se pronunciou (fls. 631 a 633), observando que elaborou novos demonstrativos com os ajustes efetuados, para ciência ao autuado.

No tocante aos demais argumentos defensivos referentes à infração 03, reitera que as demais notas fiscais relacionadas no demonstrativo Anexo III e juntadas ao processo às fls. 51 a 64, são destinadas ao estabelecimento do autuado em Vitória da Conquista, sendo a afirmação do impugnante de que registrou algumas dessas operações noutro estabelecimento da mesma empresa, uma confissão da infração incorrida.

Relativamente ao argumento de que as demais operações constantes do demonstrativo Anexo III foram objeto de devolução imprópria (feita na própria nota fiscal de aquisição), sustenta que o impugnante não comprovou tal alegação no curso da ação fiscal, no prazo de 30 dias de defesa e na manifestação. Ressalta, contudo, que se tal prova for finalmente realizada, está de pleno acordo que a infração seja considerada improcedente.

Intimado para conhecimento da informação prestada pelo autuante, o autuado se manifestou (fls. 641 a 644), dizendo que o autuante reconheceu a realização de uma operação de devolução de consignação fora do Estado da Bahia referente à Nota Fiscal nº 11038, excluindo tal operação do levantamento da infração 02, com a qual concorda.

No que concerne à infração 03, diz que o autuante reconheceu que as Notas Fiscais nºs 58968 e 357349 foram escrituradas corretamente, contudo, faltou o reconhecimento da Nota Fiscal nº 56841, emitida por TextilMatec Ltda., que afirma fora também escriturada, conforme comprovam os documentos anexados aos autos.

Quanto ao argumento de que outras notas fiscais tinham como destino sua filial em Itaberaba e não a matriz em Vitória da Conquista, ou seja, foram escrituradas por aquele estabelecimento filial, observa que o autuante discorda das justificativas apresentadas na impugnação, afirmando que há uma confissão do contribuinte.

Alega que se trata de questão de mérito, cuja apreciação cabe ao órgão julgador, reiterando que não deve subsistir a infração, tendo em vista que as Notas Fiscais nºs 20073000, 676 e 5513/B, foram devidamente escrituradas noutros estabelecimentos filiais da empresa, conforme documentos apresentados na defesa inicial (doc. 08).

Com relação ao argumento de que não houve entrada de mercadorias no estabelecimento autuado, pois as mercadorias retornaram ao estabelecimento fornecedor emitente das notas fiscais diz que o autuante foi muito justo ao reconhecer, em tese, os argumentos defensivos, porém, incorre em erro

ao dizer que o impugnante não apresentou nenhuma prova dos fatos (a “devolução imprópria” das mercadorias), tanto na defesa como na fase de diligência.

Aponta como primeiro erro do autuante, o fato de ter apresentado na defesa inicial prova substancial das ocorrências, consistentes exatamente nas correspondentes notas fiscais de entrada das mesmas mercadorias erroneamente enviadas pelos emitentes, acompanhadas, em alguns casos, de declaração dos emitentes nesse sentido, conforme tabela que apresenta onde discrimina as notas fiscais de saídas emitidas pelo fornecedor e as respectivas notas fiscais de entrada dos emitentes.

Como segundo erro do autuante, identifica o fato de ter atendido a solicitação da diligência, apresentando novos documentos em petição de 01/04/2011, protocolo nº 05433/2011-0. Em terceiro lugar diz que apresenta outros documentos anexados aos autos, no caso, cópia dos Registros de Entradas, etc, tal como solicitado na intimação para atendimento da diligência.

Ressalta que os documentos relativos à infração 03 pertencem a terceiros, o que dificultou sobremaneira a comprovação de suas alegações.

Conclui requerendo a improcedência da infração 03.

O autuante se pronunciou às fls. 667/668, consignando que reexaminando a infração 03, com base nos argumentos defensivos e documentação acostada aos autos pelo impugnante, excluiu da exigência fiscal as Notas Fiscais nºs 352299, 352486, 352812 e 2868.

Quanto às demais notas fiscais apontadas pelo autuado opina pela manutenção do lançamento pelas razões que apresenta abaixo:

- Nota Fiscal nº 5513/B – diz que foi escriturada noutro estabelecimento da mesma empresa, fato que confirma o lançamento;
- Nota Fiscal nº 56841 – afirma que não há comprovação da insubsistência do lançamento;
- Nota Fiscal nº 22626 – observa que a declaração do remetente diz respeito a outro documento fiscal, no caso, a Nota Fiscal nº 22625;
- Nota Fiscal nº 676 - diz que foi lançada noutro estabelecimento da mesma empresa, fato que confirma o lançamento;
- Nota Fiscal nº 20073000 - diz que foi escriturada noutro estabelecimento da mesma empresa, fato que confirma o lançamento.

Finaliza esclarecendo que o demonstrativo Anexo III foi reelaborado com as exclusões acima referidas.

Intimado para conhecimento sobre o pronunciamento do autuante(fl. 672), o impugnante acusou o recebimento, contudo, não se manifestou.

## **VOTO**

Inicialmente, cabe-me consignar que não vislumbro no lançamento a existência de qualquer vício que inquine de nulidade o Auto de Infração. Noto que as infrações foram descritas claramente, identificando-se a base de cálculo, o montante exigido, a infração e o infrator, sendo as planilhas e demonstrativos elaborados pelo autuante entregues ao contribuinte que, por sua vez, impugnou as infrações de forma objetiva demonstrando pleno conhecimento da acusação fiscal, incorrendo, desta forma, quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, razão pela qual não acolho as nulidades argüidas.

No que concerne à infração 01, verifico que diz respeito ao recolhimento a menos do ICMS, em razão de ter o autuado na condição de beneficiário do Programa PROBAHIA, beneficiário do crédito presumido previsto pela Lei nº 7.025/97 e Decreto nº 6.734/97, praticar concomitantemente operações industriais beneficiadas com tal incentivo fiscal e operações comerciais não contempladas pelo referido benefício, apurando o imposto mensalmente sem segregar as apurações dos saldos do ICMS

atinentes a cada uma destas atividades, possibilitando que saldos credores decorrentes de operações comerciais influenciem negativamente o saldo devedor da atividade industrial, em desobediência ao regime jurídico de apuração, instituído pelo citado decreto, sobretudo, ao que estabelece o seu artigo 1º, § 3º.

Conforme se verifica da leitura dos argumentos defensivos e da contestação do autuante, o cerne da questão reside no fato de se determinar se a apuração do ICMS, no presente caso, deve ser feita de forma segregada - conforme entende o autuante - ou, se de forma unificada - conforme procedido pelo contribuinte. Ou seja, se na apuração mensal do ICMS devem ser computados os créditos fiscais relativos às mercadorias adquiridas para comercialização juntamente com o crédito presumido de 90%, do qual o autuado é beneficiário.

Da análise das peças que compõem o presente processo, bem como da legislação do ICMS atinente à matéria de que cuida o Auto de Infração em exame, entendo que assiste razão ao autuante, haja vista que o contribuinte na condição de beneficiário do Programa PROBAHIA, detentor do crédito presumido previsto pela Lei nº 7.025/97 e Decreto nº 6.734/97, no percentual de 90% conforme a Resolução nº 31/2003, deve apurar e recolher o imposto correspondente exclusivamente ao débito gerado em função das operações de saídas incentivadas, no percentual de 10% destas operações, em razão da vedação de utilização de quaisquer outros créditos fiscais.

Certamente, não se pode perder de vista que a finalidade do benefício fiscal acima aduzido é de fomentar a instalação, expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais localizados no Estado da Bahia, o que não ocorre quando o contribuinte exerce simplesmente a atividade de comercialização (revenda) de mercadorias adquiridas de terceiros.

Apesar de inexistir previsão legal determinando que a fruição do benefício fiscal do crédito presumido somente poderá ser exercida por contribuinte que pratique exclusivamente atividade industrial, resta evidente que a atividade comercial exercida concomitantemente com a industrial por contribuinte beneficiário do Programa PROBAHIA, não pode e nem deve resultar em débito que interfira na apuração do débito gerado em função das operações de saídas incentivadas, haja vista que tal procedimento vai de encontro a finalidade do mencionado programa.

Vale observar que se o autuado exercesse única e exclusivamente a atividade industrial, isto é, se apenas comercializasse os produtos que fabrica com o incentivo do Programa PROBAHIA, certamente teria um saldo devedor mensal do ICMS a ser recolhido correspondente a 10% do valor do imposto devido nas operações de saídas, sendo esta a carga tributária pretendida pelo legislador ao conceder o referido crédito fiscal presumido e vedar a utilização de quaisquer outros créditos fiscais.

Ocorre que, como exerce concomitantemente a atividade comercial – revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, situação na qual pode utilizar os créditos normais destacados nas notas fiscais de aquisição para apurar o imposto devido - e a atividade industrial incentivada – situação na qual só pode utilizar o crédito presumido de 90%, sendo vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais -, deverá o contribuinte necessária e obrigatoriamente segregar as apurações, pois, caso contrário, a unificação resultará em utilização indevida de crédito fiscal.

Cumpre-me observar que os Pareceres da DITRI nºs 12257/2006 e 6020/2006, invocados pelo impugnante para reforçar os seus argumentos, dizem respeito à possibilidade de utilização de créditos fiscais por parte do contribuinte beneficiário do Programa PROBAHIA, conforme previsto no art. 1º §3º do Decreto nº 6.734/97, não tendo relação direta com a matéria de que cuida esta infração.

Na realidade, a resposta dada pela DITRI que se amolda perfeitamente ao caso da presente lide foi proferida no Parecer GECOT/DITRI nº 14.550/2010, pois este deixa claro que apenas o débito gerado em função das saídas dos produtos de fabricação própria indicados na Resolução do Conselho do PROBAHIA devem ser considerados para fins de aplicação do benefício do crédito presumido.

A título ilustrativo, reproduzo abaixo trecho da resposta dada no referido Parecer GECOT/DITRI nº 14.550/2010:

“(…)

Dessa forma, apenas o débito gerado em função de tais saídas deve ser considerado para fins de aplicação do benefício do crédito presumido; o débito decorrente das operações que não refletem incremento na capacidade produtiva do Consulente (a exemplo da revenda de mercadorias produzidas por terceiros) não podem ser alcançados visto que tal procedimento estaria desvirtuando a finalidade precípua deste Programa de incentivos, qual seja o de fomentar a instalação, expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais localizados neste Estado.

Assim sendo, e respondendo ao questionamento apresentado na inicial, temos que estão alcançadas pelo benefício do crédito presumido referido na Lei nº 7.025/97, e fixado na Resolução nº 15/2006 do PROBAHIA, apenas as saídas internas ou interestaduais tributadas pelo ICMS, e relativas a produtos de fabricação própria do estabelecimento ali indicados; as saídas referentes a simples revenda de mercadorias produzidas por terceiros devem ser tributadas normalmente.”

Portanto, não resta dúvida que a apuração do débito gerado em função das saídas dos produtos de fabricação própria indicados na Resolução do Conselho do PROBAHIA deverá ser feita pelo autuado, exclusivamente, com a apropriação do crédito presumido de 90% sobre as saídas dos produtos de fabricação própria. Ou seja, necessariamente estará obrigado a recolher o imposto relativo ao percentual de 10% sobre as referidas saídas, haja vista que esta é a carga tributária determinada pelo legislador na concessão do benefício fiscal.

Cumprе registrar que divirjo do entendimento do defendente referente à falta de amparo legal para que seja feita a segregação, pois, conforme dito linhas acima, a apuração separada se faz necessária e obrigatória pela própria essência do benefício do crédito fiscal presumido, que impõe uma carga tributária de 10% sobre as operações de saídas dos produtos alcançados pelo benefício. Certamente, a pretensão do legislador não será alcançada, caso a apuração do débito ocorra de forma unificada, conforme procedido pelo autuado. Assim sendo, a apuração deverá ser feita separadamente por atividade – comercial e industrial incentivada – e de acordo com o art. 116 do RICMS/BA.

No respeitante ao argumento defensivo relativo à existência de erro de metodologia, constato que não merece reparo a metodologia adotada pelo autuante, pois este utilizando a técnica de exclusão considerou que o débito que não tem natureza industrial tem natureza comercial, tendo computado os pagamentos efetuados pelo contribuinte preferentemente ao saldo devedor industrial, exigindo o imposto quando houve insuficiência de recolhimento.

No que diz respeito à alegação defensiva de que relativamente ao saldo de natureza comercial a Fiscalização percorreu apenas a metade do caminho, coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante, no sentido de que *“eventual crédito fiscal de natureza comercial não absorvido por débito de natureza comercial no Auto de Infração deve receber o tratamento de crédito fiscal acumulado por parte do impugnante dentro do interstício de cinco anos.”*, o mesmo podendo ser dito quanto à alegação de ocorrência de postergação de pagamento.

Diante do exposto, considero integralmente subsistente a infração 01.

No que concerne à infração 02, verifico que o autuado reconhece parcialmente a irregularidade apontada, admitindo ter incorrido em equívoco na apropriação dos créditos glosados, contudo, insurge-se contra a exigência referente à ocorrência de 31/12/2006, no valor de R\$ 550,00, sob o argumento de que se apropriou corretamente do crédito fiscal devidamente destacado na nota fiscal.

Constato que assiste razão ao impugnante, haja vista que, efetivamente, a Nota Fiscal nº 11038, diz respeito a uma operação de devolução de consignação emitida por contribuinte estabelecido noutro Estado, sendo correta a aplicação da alíquota de 12%.

Relevante registrar que o próprio autuante acatou a alegação defensiva e excluiu da exigência fiscal o valor de R\$ 550,00, passando o ICMS devido nesta infração para o valor de R\$ 1.266,53, conforme novo demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 669/670. Infração parcialmente subsistente.

No respeitante à infração 03, verifico que assiste razão ao autuado quando alega que descabe a exigência fiscal referente às Notas Fiscais nºs 58968, 357349 e 347349, haja vista que referidos documentos fiscais, efetivamente, foram regularmente escriturados, conforme documentos acostados aos autos. Noto que o próprio autuante acatou o argumento defensivo e excluiu da

exigência os valores referentes às mencionadas notas fiscais, contudo, manteve o valor relativo à Nota Fiscal nº 56841, sob o argumento de que o impugnante não comprovou a insubsistência do lançamento.

Ocorre que, verifico que na Nota Fiscal nº 56841 foi consignado como natureza da operação “remessa a ordem” – CFOP 6.924, constando a observação de que se trata de faturamento, cujo destaque do imposto ocorreu na Nota Fiscal nº 56842, onde consta como natureza da operação “venda” – CFOP 6.112, conforme cópia que se encontra acostada à fl. 543. Ou seja, a operação de circulação de mercadorias efetivamente tributada foi realizada através da Nota Fiscal nº 56842, que não foi arrolada na autuação, significando dizer que descabe a exigência do valor de R\$ 766,12, referente à Nota Fiscal nº 56.481.

Noto que assiste razão ao impugnante quanto às alegações atinentes às Notas Fiscais nºs 371, 69642, 318394, 352299, 352486, 352812 e 2868, haja vista que os elementos de prova trazidos aos autos, no caso, cópias do livro Registro de Entradas e respectivas notas fiscais de entrada, comprovam que não houve o ingresso das mercadorias no seu estabelecimento, mas sim o retorno para o estabelecimento de origem (fornecedor).

Relevante registrar que o próprio autuante acatou os argumentos defensivos e excluiu da exigência os valores referentes aos documentos fiscais acima mencionados.

Por outro lado, constato que assiste razão ao autuante quanto à manutenção do valor referente à Nota Fiscal nº 22626, haja vista que a declaração dada pelo remetente apresentada pelo autuado, efetivamente, se reporta à Nota Fiscal nº 22625 que não foi arrolada na autuação. Também assiste razão ao autuante com relação à manutenção das Notas Fiscais nºs 5513/B, 676 e 20073000, haja vista que são destinadas ao estabelecimento do impugnante, sediado no município de Vitória da Conquista, inexistindo qualquer explicação ou justificativa plausível para acatar o argumento defensivo de que foram escrituradas noutros estabelecimentos.

Desta forma, conclusivamente, considero correta a exigência fiscal referente às Notas Fiscais nºs 5513/B, 22626, 676 e 20073000, passando o valor do crédito tributário para R\$ 2.886,26, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	Multa de 10% (R\$)
31/08/2006	946,06
28/02/2009	1.396,20
31/10/2009	544,00
TOTAL	2.886,26

Diante do exposto, a infração 01 é integralmente subsistente e as infrações 02 e 03, parcialmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269358.0004/10-3**, lavrado contra **DASS NORDESTE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA.(CLÁSSICO NORDESTE INDÚSTRIA DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$162.295,43**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 1.266,53 e de 100% sobre R\$ 161.028,90, previstas no artigo 42, incisos VII, alínea “a”, IV, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 2.886,26**, prevista no art. 42, inciso IX do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios, na forma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR