

**A. I. Nº** - 269136.0005/16-3  
**AUTUADO** - M. DIAS BRANCO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
**AUTUANTE** - TEODORO DIAS JÚNIOR  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 27.07.2017

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0101-01/17

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS E IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O contribuinte calculou incorretamente o valor do ICMS devido por antecipação ao deduzir, do valor do imposto a recolher, parcela calculada a maior relativa ao ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE. No cálculo do valor do imposto a ser incentivado pelo Programa DESENVOLVE, o contribuinte não deduziu o crédito de ICMS relativo ao livro CIAP (Ativo Imobilizado), conforme determinado pelo RICMS/BA. Infração subsistente. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$1.569.903,46, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de maio a novembro de 2014, março, abril, julho, outubro a dezembro de 2015, janeiro, março, junho e agosto de 2016. Consta na complementação da conduta infracional imputada ao autuado que: *O contribuinte calculou incorretamente o valor do ICMS devido por antecipação ao deduzir, do valor do imposto a recolher, parcela calculada a maior relativa ao ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE. No cálculo do valor do imposto a ser incentivado pelo Programa Desenvolve, o contribuinte não deduziu o crédito de ICMS relativo ao Livro CIAP (Ativo Imobilizado), conforme determinado pelo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, Art. 373, parágrafo 5º, inciso II), embora tenha feito essa dedução a posteriori, depois de ter calculado a maior o benefício fiscal. O texto regulamentar dos instrumentos da legislação acima citados determinam que Na apuração do ICMS referente à antecipação tributária, o contribuinte industrial moageiro, relativamente a essa atividade, somente poderá utilizar: I- os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação; II - os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado ...". O texto regulamentar acompanha o disposto no Protocolo ICMS 46/00, o qual dispõe na sua Cláusula Décima que "Na cobrança do ICMS na forma prevista neste protocolo não será admitida a utilização de qualquer crédito fiscal, com exceção do destacado no documento fiscal de aquisição interestadual de trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo e do referente à aquisição de bens do ativo imobilizado, que deverá ser apropriado na forma da legislação vigente."* Ressalte-se que, embora não deduza o crédito relativo ao Livro CIAP do cálculo do ICMS a ser incentivado pelo Programa Desenvolve, o contribuinte faz essa dedução para o crédito de ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisição de Trigo Nacional, conforme determinado pelos mesmos dispositivos legais acima citados. Os valores levantados estenderam-se

*de Maio de 2014 até Agosto de 2016. As planilhas desta fiscalização contendo os demonstrativos relativos ao cálculo do imposto e as planilhas usadas pelo contribuinte encontram-se no Anexo.*

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído apresentou defesa (fls. 60 a 88 dos autos). Inicialmente apresenta uma síntese da autuação.

Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração pela ausência de descrição idônea da conduta do sujeito passivo.

Diz que, apesar da qualidade do trabalho desenvolvido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ/BA), parece inegável que o Auto de Infração em lide padece de grave vício de forma, pois não contém fundamentação precisa quanto ao suposto erro cometido pelo sujeito passivo.

Assinala que a acusação fiscal é de que calculou o benefício fiscal referente ao Programa DESENVOLVE de modo equivocado, de forma que, ao utilizar-se do correspondente crédito fiscal em montante maior que o supostamente previsto na legislação, teria deixado de recolher parte do ICMS devido em suas operações.

Salienta que, assim sendo, o erro cometido estaria relacionado ao cálculo do crédito fiscal alusivo ao DESENVOLVE. Acrescenta que a autuação aponta que, ao calcular o valor do benefício fiscal, teria que excluir, da base de cálculo do benefício, o valor do crédito escritural referente ao ativo imobilizado, razão pela qual, não o fazendo, estaria apurando o benefício em montante maior que o devido.

Afirma que o Auto de Infração não aclara por que motivo o mencionado crédito, decorrente da aquisição de ativo imobilizado, deveria ser subtraído da base de cálculo do benefício fiscal. Ressalta que não há uma única linha sobre esse aspecto central da acusação, conforme se se pode conferir mediante a leitura da descrição da infração, cujo teor reproduz.

Alega, ainda, que o Auto de Infração não indica a razão pela qual o crédito decorrente do ativo imobilizado deveria ser subtraído da base de cálculo do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE. Acrescenta que apenas contém a afirmação correlata, tal qual fosse uma acusação que dispensasse provas e fundamentação, sofrendo, com isso, déficit a fundamentação e, por isso mesmo, afigura-se nula.

Sustenta que não se pode exigir que o sujeito passivo presuma, por sua conta e risco, a intenção da autoridade fiscal na lavratura do Auto de Infração, “corrigindo” a deficiência da fundamentação do ato administrativo. Diz que a infração imputada ao contribuinte deve ser claramente descrita, de modo a propiciar a correta compreensão da orientação traçada pela autoridade fiscal. Acrescenta que, sem isso, o direito de defesa resta sobremaneira prejudicado, ou mesmo inviabilizado, haja vista a impossibilidade de se opor a uma acusação incompreensível.

Assevera que a clareza da acusação é o primeiro pressuposto do devido processo legal, constituindo-se, na verdade, no ponto inaugural de uma relação dialética justa e pautada na igualdade dos litigantes. Aduz que, por isso, inclusive, é que a Lei do Processo Administrativo (Lei nº 9.784/99) enfatiza que a “*motivação deve ser explícita, clara e congruente*” (art. 50, parágrafo primeiro), restando imprestável, para todos os efeitos, ato administrativo dotado de fundamentação deficiente, isto é, implícita, obscura ou contraditória.

Salienta que o vocábulo “explícito” revela que a motivação não pode ficar implícita, subentendida ou tácita, ela precisa ser declinada de forma expressa e precisa pelo autuante. Acrescenta que, além disso, motivação “clara” é aquela que não enseja dúvidas a respeito das razões e fundamentos eleitos pelo autuante para caracterizar a infração.

Observa que tais exigências legais objetivam garantir o direito constitucional do contribuinte – especialmente para ter condições de exercer a ampla defesa e o contraditório – de conhecer com clareza e precisão a infração que lhe é atribuída e quais os fundamentos de fato e de direito em que se arrimou o autuante para caracterizá-la e definir a necessidade do recolhimento adicional de qualquer exação.

Consigna que esse mesmo entendimento teve 1ª Seção do STJ, “*o ato administrativo que nega, limita ou afeta direitos ou interesses do administrado deve indicar, de forma explícita, clara e congruente, os motivos de fato e de direito em que está fundado (art. 50, I, e § 1º da Lei nº 9.784/99). Não atende a tal requisito a simples invocação da cláusula do interesse público ou a indicação genérica da causa do ato*” (STJ MS 9.944/DF – 1ª Seção – Rel. Min. Teori Albino Zavascki - DJ 13.06.2005 p. 157). No mesmo sentido invoca e reproduz lição de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Diz que, desse modo, a deficiência da fundamentação do Auto de Infração, no caso ausência de descrição precisa da infração imputada ao sujeito passivo, resulta, em termos práticos, na completa subtração de eficácia do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, garantias inegociáveis, plasmadas no art. 5º da CF/88. Reproduz os incisos LIV e LV do referido artigo 5º. No mesmo sentido, invoca e reproduz precedente administrativo (Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro / 6a. Turma / DECISÃO 189 em 30/10/2001).

Conclusivamente, sustenta que o Auto de Infração é nulo.

Prosseguindo, consigna o seu inconformismo quanto ao mérito da autuação.

Assevera que a apuração do benefício fiscal está de acordo com a regra estabelecida no regime especial.

Alega que, apesar de acusar o contribuinte de ter realizado apuração equivocada (a maior) do crédito referente ao Programa DESENVOLVE, não expôs, com a clareza que tal ato exige, o motivo pelo qual o crédito decorrente da aquisição de ativo imobilizado deveria ser subtraído da base de cálculo do benefício fiscal.

Salienta que essa acusação lacônica dificulta sobremaneira a produção de defesa voltada a rebater os fundamentos da autuação, já que não se pode impugnar um argumento não declinado objetivamente.

Frisa que, por isso, demonstra com base na legislação aplicável à espécie, que efetuou corretamente o cálculo do benefício fiscal em questão e não deixou, por conseguinte, de recolher ICMS aos cofres estaduais. Observa que do plano legal o Programa DESENVOLVE foi criado pela Lei nº 7.980/2001, cujos artigos 1º e 2º reproduz.

Observa que se trata de benefício fiscal que tem por objetivo mitigar os efeitos decorrentes do ônus do ICMS suportado pelas empresas, de sorte a incentivar investimentos considerados importantes ao desenvolvimento econômico do Estado da Bahia. Acrescenta que a redução da carga tributária, portanto, está atrelada a realização de investimentos essenciais ao progresso do ente federativo.

Diz restar evidente que não foram definidos, à exaustão, os exatos parâmetros a serem empregados pelo contribuinte agraciado pelo benefício fiscal em questão. Alega que tal situação é ainda mais grave quando se tem em pauta, como no presente caso, contribuinte que recolhe, a um só tempo, o chamado ICMS - normal (próprio) e o ICMS-ST (substituição tributária), visto que somente o primeiro constituiu a base de cálculo do incentivo fiscal. Salienta que a situação se agrava ainda mais quando esse recolhimento se dá no âmbito de regime específico e muito particular de tributação, como na espécie.

Assinala que a sistemática de recolhimento do ICMS incidente nas operações com farinha de trigo e derivados tem por fundamento legal o Protocolo ICMS 46/2000, cujo teor reproduz.

Observa que, em linhas gerais, o ICMS incidente sobre toda a cadeia de circulação de trigo e derivados passou a ser integralmente recolhido, por substituição tributária, no momento da aquisição da matéria-prima. Acrescenta que, o contribuinte adquirente do trigo em grão, de natureza industrial, passou a ser responsabilizado pelo recolhimento do chamado ICMS próprio e pelo ICMS-ST, devido antecipadamente pelas futuras e presumidas operações subsequente com os produtos resultantes do cereal destacado.

Alega que, nesse cenário, dado o regime específico de tributação a que está submetido, viu-se carente de segurança jurídica no que tange ao cálculo do incentivo fiscal alusivo ao Programa DESENVOLVE. Esclarece que, por isso, resolveu formular pedido de regime especial perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, daí resultando termo de seguinte conteúdo:

*“DO REGIME ESPECIAL*

*1) Nas saídas de farinha de trigo para destinatários localizados em Estados signatários do Protocolo 46/00, incluindo a Bahia, o benefício deverá tomar como base de cálculo a parcela devida ao Estado produtor, equivalente a 40% do ICMS total devido na importação de trigo em grãos.*

*2) Nas saídas de farinha de trigo para destinatários localizados em Estados não signatário do Protocolo 46/00, deverá ser destacado o imposto baseado na alíquota de 12%, somente para permitir a utilização de créditos fiscais pelos destinatários, sendo que, o ICMS devido à Bahia referente a parcela de 40% do imposto devido por antecipação tributária nas entradas de trigo em grãos servirá como base de cálculo de benefício.*

*(...)”.*

Registra que esse Regime Especial estabeleceu que a base de cálculo do benefício fiscal em pauta, quando se tratar de ICMS relativo à cadeia produtiva da farinha de trigo e derivados, deve corresponder a 40% do “ICMS total devido na importação de trigo em grãos”. Ou seja, através do TARE, restou fixado que o benefício fiscal alusivo ao Programa DESENVOLVE seria calculado com base no “ICMS total devido na importação de trigo em grãos”, e não no saldo devedor do ICMS incidente sobre essa operação.

Aduz que a diferença entre esses dois institutos (“ICMS devido” x “saldo devedor do ICMS”) parece sutil, mas é de extrema relevância para fins de cálculo do imposto a ser pago pelo contribuinte e, no caso dos autos, especialmente, para fins de cálculo do benefício fiscal do DESENVOLVE.

Explica: por “ICMS devido” entende-se o valor do imposto incidente sobre determinada operação – no caso em apreço, o valor do ICMS incidente sobre a operação de importação de trigo em grãos. A base de cálculo do ICMS é o valor da operação tributada. Sobre este montante o Estado tem o direito de arrecadar o percentual referente à alíquota do imposto. Logo, o “ICMS devido” é fixado pela simples aplicação da alíquota do imposto sobre a base de cálculo (valor da operação). Para calcular-se o “ICMS devido” não é levado em conta nenhum desconto;

- por sua vez, o “saldo devedor do ICMS” ou o “ICMS a pagar” é o resultado da operação decorrente da subtração do valor do “ICMS devido” pelos valores anteriormente recolhidos a esse título nas operações que antecederam a ora tributada. O “saldo devedor do ICMS” decorre da aplicação do regime de não cumulatividade do imposto, através do qual são subtraídos os créditos acumulados pelo contribuinte (em decorrência de operações anteriormente realizadas) do valor total do “ICMS devido” sobre a operação ora realizada. Para calcular-se o “saldo devedor do ICMS”, portanto, faz-se necessário descontar os créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações anteriores. Invoca e reproduz lição de Roque Antônio Carraza sobre a diferença entre “ICMS devido” sobre determinada operação e o “saldo devedor do ICMS” a ser recolhido pelo contribuinte em decorrência desta mesma operação. No mesmo sentido, transcreve lição de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino. Salienta que o próprio CONFAZ, quando da edição do Convênio ICMS 93/2015, expressamente estabeleceu, em sua cláusula segunda, que o “ICMS devido” é o produto decorrente da aplicação da alíquota do imposto sobre a sua base de cálculo (a qual corresponde ao valor da operação), que deve ser calculado a partir da seguinte fórmula:  $ICMS = BC \times ALQ$ .

Ressalta que ao prever tal fórmula, o Conselho de Política Fazendária não fez nenhuma menção ao prévio desconto dos créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações anteriores para chegar-se ao valor do “ICMS devido”. Diz que, na verdade, a utilização dos créditos apenas foi prevista na cláusula terceira daquele convênio, ao mencionar-se que o “crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem”. Reproduz parcialmente o teor do referido Convênio ICMS 93/2015:

Resumidamente, diz que, segundo a dicção do Convênio 93/2015, (a) o “ICMS devido” é o produto

decorrente da aplicação da alíquota do imposto sobre a sua base de cálculo (correspondente ao valor da operação); (b) o saldo a pagar do ICMS será alcançado após ser deduzido “o crédito relativo às operações e prestações anteriores” do valor correspondente ao imposto devido.

Consigna que, apesar de não ter relação direta com as operações que desencadearam a lavratura do Auto de Infração em questão, a menção ao conteúdo do Convênio ICMS 93/2015 é interessante na medida em que reforça a argumentação expendida.

Frisa que, evidenciada, portanto, a diferença entre os conceitos de “ICMS devido” e de “saldo devedor do ICMS”, passa a apontar o equívoco incorrido pelo autuante nesse particular.

Salienta que, conforme demonstrado acima, através de TARE, restou fixado que “nas saídas de farinha de trigo para destinatários localizados em Estados signatários do Protocolo 46/00, incluindo a Bahia”, a M. Dias Branco S.A. deverá calcular o valor do benefício fiscal decorrente do DESENVOLVE tomando “como base de cálculo a parcela devida ao Estado produtor, equivalente a 40% do ICMS total devido na importação de trigo em grãos”.

Diz que consoante o item “1” do TARE, o valor do benefício fiscal deverá ser equivalente a 40% (quarenta por cento) do ICMS devido na operação de importação de trigo em grãos. O dispositivo não fala em 40% do ICMS a ser pago em decorrência da importação de trigo em grãos, nem tampouco menciona que a base de cálculo daquele benefício será o saldo devedor do ICMS a ser recolhido pelo contribuinte em decorrência da importação de trigo em grãos.

Aduz que o TARE menciona, expressamente, que o benefício decorrente do DESENVOLVE “deverá tomar como base de cálculo (...) 40% do ICMS total devido na importação de trigo em grãos”. Ao fazer referência expressa ao percentual incidente sobre o valor do “ICMS total devido”, a SEFAZ/BA, sem sombra de dúvidas, estabeleceu que a base de cálculo daquele benefício deverá ser calculada anteriormente ao cômputo do “saldo credor do ICMS”, ou seja, antes de o contribuinte calcular o valor do efetivo “ICMS a recolher”.

Alega que se o cálculo do benefício fiscal em questão tem por base o “ICMS total devido”, é evidente que para chegar-se ao seu valor não se faz necessário o prévio desconto dos créditos de ICMS decorrentes das operações realizadas anteriormente. Diz que se fosse assim, a SEFAZ, ao elaborar o TARE, jamais teria mencionado que “o benefício deverá tomar como base de cálculo (...) 40% do ICMS total devido na importação de trigo em grãos”; certamente teria feito menção a “40% do saldo do ICMS a ser recolhido na importação de trigo em grãos”. Esta, contudo, não foi a redação atribuída àquele termo.

Sustenta que ao fixar que o benefício do DESENVOLVE “deverá tomar como base de cálculo (...) 40% do ICMS total devido na importação de trigo em grãos”, evidentemente, a SEFAZ/BA tencionou que a benesse fiscal fosse calculada sem os descontos dos créditos acumulados de ICMS. Neste ponto, não há dúvidas.

Menciona que o autuante, por outro lado, parece crer que a base de cálculo do incentivo deveria ser outra: seria equivalente a 40% (quarenta por cento) “*total devido na importação de trigo em grãos*”, menos o crédito escritural de ICMS decorrente da aquisição de bens para o ativo imobilizado. Afirma que se trata, inquestionavelmente, de posição conflitante com a regra do Regime Especial, haja vista que tenciona modificar norma claramente estabelecida naquele instrumento.

Acrescenta que a regra do Regime Especial não pode ser ignorada. Em primeiro lugar, porque se trata de instrumento decorrente de procedimento complexo, do qual participam diversos órgãos da Secretaria da Fazenda. Observa que a redação final do termo de regime especial decorreu de análise da GEESP – Gerência de Estudos e Planejamento e de parecer elaborado por servidor da SEFAZ, devidamente aprovado pela Diretoria de Tributação.

Diz que o servidor responsável pela fiscalização não pode ignorar, como parece ter feito, a existência do Regime Especial, sob pena de, nesse particular, desprezar trabalho de natureza

complexa elaborado por diversos órgão da Administração, em especial, da Secretaria da Fazenda.

Afirma que essa postura do agente fiscal fere o art. 902 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época da concessão do Regime Especial, uma vez que a lavratura de Auto de Infração, fundado em orientação contrária a regra do Regime Especial, subtrai completamente sua eficácia. Acrescenta que, de nada adianta prever a concessão de benefício fiscal se tal instrumento pode ser ignorado pela Fiscalização para fim de lavratura de Auto de Infração.

Sustenta que a exigência de tributo com base em orientação que não se coaduna com o Regime Especial representa clara violação do princípio da boa-fé objetiva, haja vista que: *“(...) A boa-fé objetiva é instituto fundado nos parâmetros de conduta que se podem esperar dos participantes de uma relação jurídica com base em critérios de colaboração, transparência e legítima expectativa.”* (RMS 33.606/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2011, DJe 29/03/2011).

Diz que se o contribuinte tem estabelecido pela SEFAZ/BA formato especial de cálculo do benefício fiscal, é certo que o comportamento dele deverá estar fiado nas regras constantes do correlato instrumento. Alega que apenar o sujeito passivo por comportar-se de acordo com regras aprovadas pela própria Administração é algo que viola o referido princípio e as regras mais comezinhas de convivência e confiança. Acrescenta que seria o mesmo que autuar determinado sujeito passivo por promover o recolhimento do tributo nos exatos termos de resposta de consulta dada pela Secretaria da Fazenda.

Observa que o primado da boa-fé objetiva veda a adoção de comportamentos contraditórios – como conceder Regime Especial e depois desprezá-lo por meio de Auto de Infração, conforme reconhece a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1280482/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/04/2012).

Diante disso, sustenta que é indubitoso que o Auto de Infração é improcedente, pois fundamentado em entendimento que colide com os critérios de apuração estabelecidos em Regime Especial firmado entre o contribuinte e o Fisco.

Destaca que, além disso, a rigor, o valor calculado pela M. Dias Branco S.A. a título de benefício fiscal do Programa DESENVOLVE foi efetivamente menor do que o montante do benefício a que, de fato, fazia jus, por consequência, em vez de efetuar o recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia a menos, a empresa, na verdade, realizou pagamentos a maior a título do referido imposto.

Aduz que, conforme demonstrado acima, de acordo com o item “1” do TARE firmado pela SEFAZ/BA, a base de cálculo do benefício fiscal em questão deverá corresponder a “40% do ICMS total devido na importação de trigo em grãos”. Ou seja, o valor do benefício do DESENVOLVE deverá ser calculado com base no valor do ICMS devido na operação de importação de trigo em grãos, e não com base no valor do imposto a ser recolhido em decorrência dessa operação.

Assevera que, dessa forma, o benefício do DESENVOLVE deverá ser calculado anteriormente à realização dos descontos atinentes aos créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações anteriores àquela de importação de trigo em grão; deverá ser computado com base exclusivamente no valor do ICMS incidente sobre a operação de importação de trigo em grãos, independentemente dos valores recolhidos relativamente às operações anteriores.

Alega que, apesar disso, equivocadamente, tem efetuado o cálculo do benefício do DESENVOLVE após o desconto dos créditos de ICMS acumulados em decorrência das “aquisições de trigo em grãos, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo oriundos de outra unidade da Federação”. Ressalta que o erro incorrido pela empresa, ao invés de acarretar prejuízos ao Fisco – tal como aduzido no AI -, na verdade, tem ocasionado o cálculo do benefício fiscal a menor e, por conseguinte, o recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia em valor superior ao efetivamente devido.

Conclui que, por mais esse motivo, não há que se falar em recolhimento a menos do ICMS, de

modo que se impõe a improcedência do Auto de Infração.

Continuando, apresenta argumento subsidiário da impossibilidade de serem descontados os “créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado” da base de cálculo do benefício fiscal decorrente do Programa DESENVOLVE.

Consigna que, caso se entenda que o benefício do DESENVOLVE deve ser calculado com base no valor do “ICMS total devido” após a subtração dos créditos de ICMS acumulados em relação às operações anteriores, mesmo assim, não há que serem descontados os “créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado” daquele montante para fins de calcular-se o valor daquele benefício fiscal.

Sustenta que, nessa hipótese, deve-se considerar como base de cálculo do benefício fiscal o valor do tributo incidente sobre a operação de importação, descontados apenas “os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação”. Diz que o desconto dos “créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado”, ao contrário do que quer fazer entender o autuante, não é condição prévia ao cálculo do benefício.

Assinala que há muito, o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento no sentido de que o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo permanente trata-se de um benefício fiscal regulado pelo art. 20 da LC nº 87/96, e não de um direito constitucional do contribuinte.

Registra que segundo o Supremo Tribunal Federal o aproveitamento daqueles créditos não decorre do princípio constitucional da não cumulatividade, na medida em que os bens adquiridos não passam por processo de transformação e nem se integram diretamente à mercadoria circulada. Frisa que na visão do Ministro Marco Aurélio, Ministro Relator do RE nº 195.894, “daí a impertinência de pretender-se lançar os tributos pagos na aquisição desses materiais como crédito, isso visando à compensação com os débitos decorrentes das mercadorias produzidas”. Neste sentido, reproduz precedentes.

Diz que se verifica que o direito de serem compensados os créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente trata-se de um benefício fiscal, o qual está previsto no art. 20 da LC 87/96.

Assevera que justamente por se tratar de uma benesse, e não de uma decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o aproveitamento dos créditos não deve, necessariamente, observar a sistemática prevista no art. 155, §2.º, I, da CF/88, ficando evidente isso da análise do art. 20 da LC 87/96 e, especialmente, do conteúdo de seu §5º, o qual estabelece que o aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens para o ativo apenas ocorrerá em 48 (quarenta e oito) meses. Reproduz o teor do referido dispositivo legal.

Sustenta que, desse modo, o crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens para o ativo fixo do estabelecimento não deve ser utilizado para efeito de calcular-se o benefício fiscal decorrente do programa DESENVOLVE, tal como pretendido pelo autuante.

Alega que a considerar-se o entendimento de que o benefício decorrente do DESENVOLVE deve tomar por base o valor do “ICMS total devido”, subtraídos os créditos decorrentes das aquisições anteriores e os créditos do CIAP, nos termos pretendidos pela fiscalização, estar-se-á admitindo a possibilidade de um benefício fiscal ser calculado com base em outro benefício. Afirma que isso não se pode admitir.

Salienta que cada benefício fiscal aproveitado pelo contribuinte é autônomo e deve ser calculado individualmente. Portanto, o benefício fiscal do DESENVOLVE deve tomar por base apenas o valor correspondente a 40% do “ICMS total devido” na operação de importação, subtraídos “os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação”.

Afirma que o valor dos “créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado” apenas deve ser subtraído do valor do “ICMS total devido”, juntamente com “os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação” para fins de calcular-se o valor do saldo de ICMS a pagar.

Assegura que, assim sendo, o valor do benefício fiscal apurado pela M. Dias Branco S.A. está correto e, por conseguinte, o montante do ICMS recolhido ao Estado da Bahia também foi acertado.

Destaca que o Decreto Estadual nº 8.205/2002 que aprovou o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constitui o seu Conselho Deliberativo, autoriza o aproveitamento dos benefícios decorrentes do DESENVOLVE concomitantemente com outros incentivos governamentais.

Manifesta o entendimento de que o art. 10, IV, do referido decreto apenas ressalva a possibilidade de habilitação aos benefícios do DESENVOLVE quando as empresas forem “beneficiárias de outros incentivos governamentais que, a critério do Conselho Deliberativo do Programa, sejam considerados incompatíveis com o DESENVOLVE”, não sendo este o caso do aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens para o ativo permanente.

Conclui que, demonstrado que o aproveitamento de créditos do CIAP pode subsistir, concomitantemente, com o incentivo decorrente do DESENVOLVE, não merece acolhida o entendimento sustentado pela Fiscalização, no sentido de que esse benefício deve ser calculado após descontados do valor do “ICMS total devido” os créditos do CIAP e os créditos decorrentes das aquisições anteriores. Afirma que por mais esse motivo impõe-se a improcedência do Auto de Infração.

Prosseguindo, apresenta argumento subsidiário de improcedência/nulidade parcial do Auto de Infração.

Observa que o Auto de Infração em lide foi lavrado porque, supostamente, teria calculado a maior a parcela do ICMS incentivada (diferida) no âmbito do Programa DESENVOLVE, o que teria acarretado recolhimento a menos do imposto nos períodos fiscalizados.

Diz que, ainda que se suponha que o entendimento do autuante fosse correto, isto é, mesmo que se tenha por válido que o contribuinte deve calcular o incentivo com desconto dos créditos do CIAP, ainda assim o imposto lançado no auto é indevido – se não integralmente, ao menos em parte.

Afirma que o autuante, ao apurar o incentivo e, em seguida, o ICMS supostamente devido pela impugnante, não observou o próprio entendimento que desenvolveu para justificar a autuação – o que, a um só tempo, implica (a) a nulidade do auto de infração, (b) a cobrança de diferença maior do que a que seria devida caso se observassem os critérios de cálculo propostos pelo próprio fiscal e, (c) por fim, a supressão dos créditos do ativo imobilizado do contribuinte.

Explica que ao se adotar o entendimento do autuante empresa deveria descontar do ICMS - normal incidente sobre suas operações os créditos das aquisições de trigo nacional e os créditos do CIAP para, só então, calcular o incentivo (diferimento) do Programa DESENVOLVE.

Esclarece, ainda, que adotada a sistemática proposta pelo autuante, e para manter-se a coerência com o seu próprio entendimento, a parcela dilatada incentivada do imposto deveria, em seguida, ser abatida do saldo do ICMS - normal apurado também nos termos preconizados pelo autuante – isto é, do ICMS - normal devido após os descontos dos créditos das aquisições de trigo e dos créditos do CIAP.

Apresenta exemplo que, segundo diz, esclarece o cenário:

A	B	C	D	E	F	G
ICMS incidente sobre as operações do período (normal + ST)	Créditos de aquisição de trigo nacional	Créditos do CIAP	Saldo de ICMS apurado de acordo com o entendimento do fiscal (A - B - C)	Parcela do saldo apurado referente ao ICMS normal, nos termos do Protocolo ICMS 46/2000 (40% de D)	Parcela do ICMS normal incentivada pelo Desenvolve (90% de D)	Saldo final a recolher (D - F)
R\$33,00	R\$10,00	R\$3,00	R\$20,00	R\$8,00	R\$7,20	R\$12,00



Destaca que não foi isso o que o autuante fez, haja vista que, depois de apurar a parcela incentivada dilatada do imposto nos termos do seu próprio entendimento, descontou-a do saldo de ICMS - normal apurado nos termos do entendimento do contribuinte, que ele mesmo critica por supostamente estar “inflado” – é dizer, sobre o saldo de ICMS - normal apurado o desconto, exclusivamente, dos créditos decorrentes da aquisição do trigo nacional.

Diz que na prática o autuante “mesclo” as duas sistemáticas de apuração, a sua e a do contribuinte, com o objetivo de apurar maior diferença de ICMS a recolher, sem embargo de que isso resulta em incoerência com o seu próprio entendimento (nulidade) e em exigência de imposto maior que o devido, por supressão dos créditos do CIAP do contribuinte (lançamento a maior). Assinala que se mantendo os números propostos no exemplo hipotético anterior, a apuração do autuante foi a seguinte:

<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>F</i>	<i>G</i>	<i>H</i>
<i>ICMS incidente sobre as operações do período (normal + ST)</i>	<i>Créditos de aquisição de trigo</i>	<i>Créditos do CIAP</i>	<i>Saldo de ICMS apurado de acordo com o entendimento do fiscal (A - B - C)</i>	<i>Parcela referente ao ICMS normal, nos termos do Protocolo ICMS 46/2000 (40% de D)</i>	<i>Parcela incentivada pelo Desenvolve (90% de D)</i>	<i>Saldo de ICMS tal como apurado pelo contribuinte (A - B)</i>	<i>Saldo final a recolher (G - F)</i>
<i>R\$33,00</i>	<i>R\$10,00</i>	<i>R\$3,00</i>	<i>R\$20,00</i>	<i>R\$8,00</i>	<i>R\$7,20</i>	<i>R\$23,00</i>	<i>R\$15,80</i>

Observa que para calcular o incentivo do Programa do DESENVOLVE, o autuante apurou o saldo do ICMS conforme o seu entendimento (ICMS incidente sobre as operações menos créditos do trigo nacional menos créditos do CIAP); todavia, para chegar ao saldo final a recolher, descontou o incentivo do saldo de ICMS apurado pelo contribuinte (ICMS incidente sobre as operações menos créditos do trigo nacional).

Consigna que o autuante descontou os créditos do CIAP do ICMS devido apenas para efeito de cálculo do incentivo do DESENVOLVE; em seguida, para apuração do saldo final do ICMS a recolher, “glosou” os créditos do CIAP, descontando do imposto apenas o crédito decorrente das aquisições do trigo nacional e a parcela incentivada no âmbito do DESENVOLVE.

Sustenta que essa confusão estabelecida pelo autuante importa, a um só tempo, a nulidade da autuação e a supressão dos créditos decorrentes das aquisições para o ativo imobilizado, apurados no CIAP.

Afirma que, efetivamente, se trata de nulidade porque os cálculos elaborados pelo Fisco não condizem com os próprios fundamentos da autuação, isto é, colidem com o entendimento desenvolvido pelo próprio autuante para justificar o lançamento do tributo, o que é inconcebível.

Alega ser indubitável que, na prática, o autuante findou por suprimir do contribuinte os seus créditos decorrentes de aquisição de bens para o ativo imobilizado porque, na apuração do saldo final do ICMS a recolher, não descontou esses créditos, de modo que o saldo apurado é evidentemente superior ao que seria devido.

Frisa que na planilha que anexou refez o cálculo elaborado pela Fiscalização, com base na estrita observância do entendimento proposto no texto do Auto de Infração, ou seja, calculando o incentivo do Programa DESENVOLVE após os descontos dos créditos das aquisições de trigo nacional e do CIAP – e, naturalmente, mantendo os descontos dos créditos do CIAP na apuração do saldo final de imposto a recolher.

Conclusivamente, diz que, mercê de tudo isso, e na hipótese de serem superadas as razões desenvolvidas no tópico anterior, é fundamental que essa instância julgadora (a) reconheça a nulidade da acusação, por força da confusão e da incoerência estabelecida entre os fundamentos do auto de infração e os respectivos cálculos ou, (b) ao menos, reconheça a improcedência da parcela do Auto de Infração decorrente dos equívocos de cálculo perpetrados pelo autuante, explicitados neste tópico e detalhados nas planilhas anexadas.

Continuando, alega a inaplicabilidade do art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96 ao caso da lide. Reproduz o referido dispositivo legal e diz que essa norma tem redação clara e a correspondente

interpretação dispensa maiores digressões: será aplicada essa multa específica quando o ICMS-ST não for retido pelo substituto tributário.

Assevera que, no presente caso, o ICMS-ST não deixou de ser retido. Acrescenta que o que está em discussão é o valor do ICMS próprio devido, tendo em vista a ocorrência, ou não, de apuração correta do benefício fiscal referente ao Programa DESENVOLVE. Ou seja, o incentivo de que trata o Auto de Infração, supostamente calculado a maior, influencia, apenas e tão somente, o valor do ICMS próprio devido pelo contribuinte, de modo que não está em discussão aspecto algum relacionado a ICMS-ST.

Conclui que, ainda que o principal fosse devido, o que afirma definitivamente não ser o caso, mesmo assim, não haveria como subsistir a multa aplicada, pois não há coerência entre a previsão normativa abstrata e a descrição fática da suposta infração.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, caso nenhum dos pleitos anteriores seja acolhido, ao menos, a improcedência da multa aplicada.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 92 a 96). Contesta a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração. Diz ser evidente pela leitura do Auto de Infração que há não somente uma linha, mas muitas linhas que caracterizam a infração cometida, fundamentando tal infração à luz dos dispositivos da legislação.

Assevera que o direito de defesa e do contraditório foi amplamente garantido ao contribuinte, na medida em que todas as formalidades foram cumpridas e que se indicaram com clareza os dispositivos da legislação infringidos, inclusive com a transcrição dos textos regulamentares no corpo do Auto de Infração (RICMS/BA/12, Dec. 13.780/12, art. 373, § 5º, inciso II e do Protocolo 46/00, Cláusula décima.

Salienta que a necessidade de subtração do crédito decorrente da aquisição de ativo imobilizado da base de cálculo do ICMS e do cálculo do benefício fiscal correspondente está explícita no texto do Protocolo ICMS 46/00, na sua Cláusula Décima, cuja redação diz: *Na cobrança do ICMS na forma prevista neste protocolo não será admitida a utilização de qualquer crédito fiscal, com exceção do destacado no documento fiscal de aquisição interestadual de trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo e do referente à aquisição de bens do ativo imobilizado, que deverá ser apropriado na forma da legislação vigente.*

Diz que no referido texto o legislador claramente estabelece e restringe a natureza dos créditos que deverão ser abatidos dos débitos correspondentes, a fim de se determinar a base de cálculo do imposto devido. Acrescenta que, além disso, estabelece que a utilização dos créditos fiscais deverá ser apropriada na forma da legislação vigente.

Observa que a legislação vigente do ICMS está toda fundamentada no princípio da não-cumulatividade do imposto, o que implica que a determinação da base de cálculo do ICMS compreende a subtração dos créditos do imposto do montante dos correspondentes débitos.

Salienta que o contribuinte está plenamente ciente e utiliza diuturnamente o mecanismo de não-cumulatividade do ICMS, regra geral e esteio de toda a apuração fiscal de qualquer empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia. Daí não prosperar a sua alegação de que desconhece “*por que motivo o crédito, decorrente da aquisição de ativo imobilizado, deveria ser subtraído da base de cálculo do benefício fiscal.*”

Ressalta que, neste caso específico, o próprio contribuinte utiliza o mecanismo da não-cumulatividade seletivamente, quando faz a dedução do crédito de ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisições de Trigo Nacional do montante do débito de ICMS no mês, conforme indicamos no texto do Auto de Infração e de acordo com o observado nas suas planilhas de apuração anexas (fls. 14 a 51).

Acrescenta que, além disso, os textos regulamentares indicados (RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, art. 373 § 5º, inciso II) são também explícitos a este respeito, estabelecendo que “*Na apuração do*

*ICMS referente à antecipação tributária, o contribuinte industrial moageiro, relativamente a essa atividade, somente poderá utilizar: I – os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação; II – os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado...”*

Assegura que, assim sendo, não há motivo para que prospere a alegação do contribuinte de que teve o seu direito de defesa cerceado em função do Auto de Infração supostamente não “descrever suficientemente a infração” por ele cometida.

Observa que o autuante que no Auto de Infração nº 269136.0003/14-4, lavrado por ele mesmo contra o mesmo contribuinte, relativamente à mesma infração, a defesa apresentou argumentos idênticos, arguindo a nulidade do Auto de Infração pelos mesmos motivos mencionados presentemente. Esclarece que tal postulação foi refutada de plano tanto pela 5ªJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJFNº 0014-05/16) como pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF Nº 0211-12/16)

No mérito, sustenta que a apuração do benefício fiscal está de acordo com a regra estabelecida no Regime Especial. Diz que considerou o texto transcrito do Regime Especial, porém dentro do contexto de toda a Legislação Tributária do Estado da Bahia, conforme mencionado anteriormente no item 2, que estabelece que a base de cálculo do ICMS (e do correspondente benefício do Programa DESENVOLVE) resulta da subtração de créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão e da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do montante dos débitos correspondentes.

Afirma que o contribuinte usa dois pesos e duas medidas neste aspecto. Para entendimento do critério inconsistente utilizado pelo contribuinte na determinação da Base de Cálculo do ICMS, e do correspondente benefício do Programa DESENVOLVE, reproduz os artigos do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, no caso art. 506-A, § 4º, inciso II e RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, no caso o art. 373, § 5º, inciso II.

Salienta que em suas planilhas (fls. 14 a 51), o contribuinte abate o crédito de ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisições de Trigo Nacional do montante do débito de ICMS no mês, a fim de determinar a Base de Cálculo do ICMS e do correspondente benefício do Programa DESENVOLVE. Diz que isto está em pleno acordo com o texto regulamentar acima citado. Contudo, o contribuinte não observa que os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado também devem ser abatidos do montante do débito, conforme ele procedeu com os créditos referentes às aquisições de trigo em grão.

Salienta que o impugnante ao citar laconicamente o trecho do Regime Especial concedido pelo Estado da Bahia ignora as evidências de que ele próprio dá uma interpretação inconsistente a tal texto. Alega que o autuado não explica porque ele próprio abate o crédito decorrente das entradas de trigo da base de cálculo do incentivo, mas não leva em conta a dedução do crédito referente às entradas destinadas ao ativo imobilizado, quando a legislação é explícita, simultaneamente, em relação às duas modalidades de crédito.

Ressalta que o contribuinte não abre mão do uso desse crédito relativo às aquisições de ativo imobilizado (Livro CIAP). Utiliza-o, no entanto, somente após calcular a maior, em seu benefício, o montante do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, uma vez que não levou em consideração o abatimento dos créditos de ativos imobilizados na determinação do incentivo fiscal do DESENVOLVE.

Quanto à interpretação dada pelo impugnante do Regime Especial à luz de uma suposta divergência semântica entre os termos “ICMS Total Devido” e “Saldo Devedor de ICMS”, com o intuito de justificar o “modus operandi” da apuração do ICMS praticado pela empresa, diz restar evidente que, aqui também, falta consistência e coerência à argumentação defensiva, tendo em vista que o próprio contribuinte abate o crédito decorrente das entradas de trigo da base de cálculo do incentivo, mas não leva em conta a dedução do crédito referente às entradas destinadas ao ativo

imobilizado. Acrescenta que isso se dá de tal forma que a distinção alegada pelo contribuinte não era por ele próprio praticada pois o critério para abatimento do Crédito referente às entradas de Trigo (abatido do “ICMS Total Devido”) é diferente daquele referente ao abatimento do Crédito relativo às aquisições do Ativo Imobilizado (abatido do “Saldo Devedor do ICMS”).

Assevera que, desse modo, mostram-se, totalmente insubsistentes as alegações de contribuinte em relação a este tópico.

Registra que o autuante que, no Auto de Infração nº 269136.0003/14-4, lavrado ele próprio contra o mesmo contribuinte, relativamente a Infração de mesma natureza, a defesa apresentou argumentos idênticos aos mencionados presentemente. Esclarece que tal postulação foi refutada de plano tanto pela 5ªJJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJFNº 0014-05/16) como pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF Nº 0211-12/16), que julgou procedente o Auto de Infração com a exclusão apenas dos fatos geradores atingidos pela decadência.

Quanto ao argumento defensivo subsidiário, referente à impossibilidade de serem descontados os “créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado” da base de cálculo do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, diz que, ainda que não fosse apenas um sofisma, mas se correta e apropriada fosse, tal alegação não possuiria relevância na discussão em tela.

Afirma que, além disso, ao enveredar por essa linha de raciocínio, o contribuinte termina por se contradizer e por argumentar contrariamente às suas postulações. Diz a defesa (fl. 82) que “*cada benefício fiscal aproveitado pelo contribuinte é autônomo e deve ser calculado individualmente*”.

Salienta que ao deixar de deduzir o crédito referente às entradas destinadas ao ativo imobilizado da base de cálculo do benefício do DESENVOLVE, o contribuinte efetivamente reduz o *quantum* do ICMS devido e está, na prática, tentando se beneficiar em duplicidade e não de forma “autônoma” e “individual” como afirma. Aduz que, ao mesmo tempo em que aumenta indevidamente a base de cálculo de um benefício fiscal, no caso DESENVOLVE, excluindo a necessária dedução dos créditos fiscais referente a entradas de ativo imobilizado, o contribuinte, *a posteriori*, efetivamente abate esses créditos fiscais do cálculo do ICMS devido.

Rechaça a afirmativa do impugnante no sentido de que, “*o aproveitamento de créditos do CIAP pode subsistir, concomitantemente com o incentivo decorrente do Desenvolve...*”, dizendo que fiscalização em nenhum instante impugnou a utilização legítima dos créditos do CIAP. Observa que o que está sendo apontado como infração é o recolhimento a menos do ICMS, em consequência da apuração incorreta da base de cálculo do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, segundo os termos apontados pelo Auto de Infração.

Quanto ao argumento subsidiário de improcedência e nulidade parcial do Auto de Infração, afirma que é completamente infundado. Diz que não suprimiu em qualquer instante os créditos do autuado decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado.

A título de esclarecimento, diz que nas planilhas de cálculo que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração (fls. 11 a 13 dos autos), utilizou os valores dos créditos do CIAP, referentes a aquisições de ativo imobilizado, em dois momentos: (a) Em um primeiro instante, apenas com o objetivo de calcular o Incentivo do Programa Desenvolve (linha 19), a ser abatido do total do ICMS a recolher; (b) Em um segundo instante, para efetivamente abater o valor integral dos créditos referentes às aquisições de ativo imobilizado do valor do ICMS a recolher (linha 26).

Ressalta que a reconstituição da conta corrente constante nas fls. 11 a 13 foi feita usando-se exatamente a mesma planilha e os mesmos dados e fórmulas utilizadas pelo contribuinte, conforme suas planilhas de apuração mensais originais em anexo. Ressalta que a única modificação introduzida em tais planilhas foi a inserção das linhas (19) e (20), que incluem os valores dos créditos do CIAP (referentes às aquisições de ativo imobilizado) no cálculo da parcela do ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE).

Salienta que o restante dos dados da planilha são exatamente iguais aos usados pelo contribuinte, inclusive com a dedução do valor dos créditos referentes às aquisições de bens do ativo imobilizado (CIAP), na linha 26, de modo que não procede a alegação do contribuinte de que a fiscalização suprimiu os seus créditos referentes às aquisições para o ativo imobilizado.

Sustenta, desse modo, que os cálculos estão corretos e não há porque efetuar qualquer revisão nos mesmos.

Observa que no Auto de Infração nº 269136.0003/14-4, lavrado contra o mesmo contribuinte, relativamente a infração de mesma natureza, a defesa apresentou argumentos idênticos aos mencionados presentemente. Tal postulação foi refutada de plano tanto pela 5ªJJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF Nº 0014-05/16) como pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF Nº 0211-12/16), que julgou o Auto Procedente (excluídos apenas fatos geradores atingidos por decadência).

Quanto à arguição defensiva de inaplicabilidade do art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96 ao caso, diz que mais uma vez incorre em equívoco o autuado. Afirma que há, sim, uma coerência entre a previsão normativa e a descrição fática da infração, conforme pode ser observado no texto do Auto de Infração, caracterizando a infração: *“Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.”*

Assevera que não procede o intento do contribuinte de querer atribuir caráter de ICMS normal ao valor que está sendo cobrado, na tentativa de descaracterizar a natureza da multa aplicada. Diz que, no instante em que o contribuinte abate a parcela do ICMS normal incentivado pelo Programa DESENVOLVE nas suas planilhas, o que sobra para pagar é o ICMS referente à substituição tributária. Acrescenta que, se ele calcula o valor do ICMS normal incentivado a maior (linha 21 das planilhas), tal valor se reflete negativamente no valor restante devido sobre as operações subsequentes - Substituição Tributária (linha 31 das planilhas), o qual, por consequência, terá um valor menor, caracterizando, portanto, uma menor retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, conforme descrito no texto do Auto de Infração e na aplicação da multa.

Registra que no Auto de Infração nº 269136.0003/14-4, lavrado contra o mesmo contribuinte, relativamente a infração de mesma natureza, a defesa apresentou argumentos idênticos aos mencionados presentemente. Tal postulação foi refutada de plano tanto pela 5ªJJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJFNº 0014-05/16) como pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF Nº 0211-12/16), que julgou o Auto Procedente (excluídos apenas fatos geradores atingidos por decadência).

## VOTO

O Auto de Infração em exame versa sobre o cometimento de conduta infracional imputada ao autuado, decorrente de retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Inicialmente, cabe a apreciação das nulidades arguidas pelo impugnante.

O exame dos elementos que compõem o presente processo permite concluir que não há como prosperar a pretensão defensiva. Verifica-se que a descrição dos fatos e a capitulação legal, assim como as multas impostas, estão em conformidade com os fatos reais e com o direito aplicável. A complementação da descrição da infração constante no Auto de Infração esclarece, explica, detalha, de forma idônea, em que consiste a autuação. Inexiste ausência de motivação, haja vista que foram identificados os fatos que ensejaram na autuação e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. Consta detalhadamente na autuação se tratar de recolhimento a menos do imposto efetuado pelo sujeito passivo, bem como a não apropriação dos créditos do ativo imobilizado para apuração do benefício do DESENVOLVE, que resultaram no aludido recolhimento

a menos. O devido processo legal, mediante o qual o autuado exerceu plenamente o seu direito de defesa e do contraditório, restou cabalmente respeitado, pois o autuado recebeu os elementos necessários e indispensáveis para realização de sua defesa, conforme inclusive realizou. Os prazos legais foram respeitados, assim como as demais exigências formais.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

No mérito, conforme a acusação fiscal, o autuado calculou incorretamente o valor do ICMS devido por antecipação ao deduzir, do valor do imposto a recolher, parcela calculada a maior relativa ao ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE.

Segundo a Fiscalização o referido cálculo incorreto decorreu do fato de o autuado ao apurar o valor do imposto a ser incentivado pelo Programa DESENVOLVE não ter deduzido o crédito de ICMS relativo ao Livro CIAP (Ativo Imobilizado), conforme determinado pelo RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, no seu art. 373, § 5º, inciso II, apesar de ter feito esta dedução em momento posterior, isto é, após ter calculado a maior o benefício fiscal.

*Consoante observado pelo autuante: tal valor se reflete negativamente no valor restante devido sobre as operações subsequentes - Substituição Tributária (linha 30 das nossas planilhas), o qual, por consequência, terá um valor menor, caracterizando, portanto, uma menor retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, conforme descrito no texto do Auto de Infração e na aplicação da Multa.*

Efetivamente, não é cabível a alegação defensiva de desconhecer a legislação que determina a utilização dos aludidos créditos para apurar o benefício, visto que não lhe é dado desconhecer a legislação que regula a matéria, no que tange às suas obrigações. A existência de dúvidas porventura existente sobre a interpretação do Regime Especial do qual é beneficiário certamente pode ser afastada mediante consulta ao próprio ente tributante que lhe deferiu o referido regime.

O sujeito passivo, conforme suas planilhas, ao apurar a base de cálculo do ICMS e correspondente base de cálculo para o benefício do DESENVOLVE, deduz, apenas, os créditos de ICMS destacados nas Notas Fiscais de aquisições de Trigo Nacional do montante do débito de ICMS no mês, atendendo ao que dispõe o inciso I, § 5º do art. 373 do RICMS/2012, contudo deduzir os créditos relativos ao ativo imobilizado previstos no inciso II do mesmo dispositivo regulamentar.

O autuante considerou o texto transcrito do Regime Especial, aplicando a Legislação Tributária do Estado da Bahia em sua completude, na medida em que a base de cálculo do ICMS que é utilizada para cálculo do benefício do DESENVOLVE, resulta da dedução de créditos fiscais, não apenas decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, com fez o sujeito passivo, mas também da dedução, na forma legal, dos créditos fiscais, da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do montante dos débitos correspondentes.

O entendimento do autuado sobre o Regime Especial, concedido pelo Estado da Bahia, está equivocado, na medida em que o sujeito passivo abate o crédito decorrente das entradas de trigo da base de cálculo do incentivo, mas não leva em conta a dedução do crédito referente às entradas destinadas ao ativo imobilizado, na medida em que a legislação fixa a forma de apuração do imposto devido, preservando o princípio da não cumulatividade.

O Regime Especial deferido ao autuado não concede benefício fiscal, o benefício é concedido pelo Programa do DESENVOLVE, que por sua vez, sob condições específicas voltadas para o desenvolvimento do estado, dilata o prazo do maior porte do imposto devido para pagamento em prazos maiores.

Destaca o autuante, acertadamente, que o contribuinte não abre mão do uso desse crédito relativo às aquisições de ativo imobilizado (livro CIAP). Utiliza-o, no entanto, somente após calcular a maior, em seu benefício, o montante do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, conforme se observa à fl. 30 (abatido do ICMS devido no mês, item 28, o item 24, CIAP), uma vez que não levou em consideração o abatimento dos créditos de ativos imobilizados na determinação do incentivo

fiscal do DESENVOLVE.

Relevante reproduzir o que diz o autuante quanto ao argumento defensivo subsidiário de improcedência e nulidade parcial do Auto de Infração, bem como de inaplicabilidade do art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 ao caso da lide, conforme abaixo:

*No argumento subsidiário de improcedência e nulidade parcial do Auto de Infração, logo, sustenta que é completamente infundado. Esta fiscalização não suprimiu em qualquer instante os seus créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado. A título de esclarecimento, nas nossas planilhas de cálculo que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração (pags. 11 a 13) deste PAF, nós utilizamos os valores dos créditos do CIAP (referentes a aquisições de ativo imobilizado) em dois momentos:*

*Em um primeiro instante, apenas com o objetivo de calcular o Incentivo do Programa Desenvolve (linha 19), a ser abatido do total do ICMS a recolher.*

*Para, em um segundo instante, a efetivamente abater o valor integral dos créditos referentes às aquisições de ativo imobilizado do valor do ICMS a recolher (linha 26).*

*A reconstituição da conta corrente constante nas pags. 18 a 25 foi feita usando-se exatamente a mesma planilha e os mesmos dados e fórmulas utilizadas pelo contribuinte, conforme suas planilhas de apuração mensais originais em anexo. (A única modificação introduzida em tais planilhas foi a inserção das linhas (19) e (20), que incluem os valores dos créditos do CIAP (referentes às aquisições de ativo imobilizado) no cálculo da parcela do ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE).*

*O restante dos dados da planilha são exatamente iguais aos usados pelo contribuinte, inclusive com a dedução do valor dos créditos referentes às aquisições de bens do ativo imobilizado (CIAP), na linha 26. De modo que não procede a alegação do contribuinte de que esta fiscalização suprimiu os seus créditos referentes às aquisições para o ativo imobilizado.*

*Os cálculos estão corretos e não há porque efetuar qualquer revisão nos mesmos.*

*Para alegação da inaplicabilidade do art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 ao caso, esclarece pela equivocação do contribuinte. Afirma que há, sim, uma coerência entre a previsão normativa e a descrição fática da infração, conforme pode ser observado no texto do Auto, caracterizando a infração: “Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.”*

*Não procede o intento do contribuinte de querer atribuir caráter de ICMS normal ao valor que está sendo cobrado, na tentativa de descaracterizar a natureza da multa aplicada. No instante em que o contribuinte abate a parcela do ICMS normal incentivado pelo Programa DESENVOLVE nas suas planilhas, o que sobra para pagar é o ICMS referente à substituição tributária. Se ele calcula o valor do ICMS normal incentivado a maior (linha 21 das nossas planilhas), tal valor se reflete negativamente no valor restante devido sobre as operações subseqüentes - Substituição Tributária (linha 30 das nossas planilhas), o qual, por conseqüência, terá um valor menor, caracterizando, portanto, uma menor retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, conforme descrito no texto do Auto e na aplicação da Multa.*

Diante do exposto, restando demonstrado que o autuado efetuou a retenção e o recolhimento a menos do ICMS, devido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, a infração é subsistente.

Por derradeiro, vale consignar que, conforme aduzido pelo autuante, no Auto de Infração nº 269136.0003/14-4, lavrado contra o mesmo contribuinte, relativamente à infração de mesma natureza, a defesa apresentou argumentos idênticos aos sustentados no presente caso, sendo que o referido Auto de Infração foi julgado parcialmente procedente pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão JJF Nº 0014-05/16, decisão esta que foi ratificada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão CJF Nº 0211-12/16, excluídos apenas os fatos geradores alcançados pela decadência.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por

unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269136.0005/16-3**, lavrado contra **M. DIAS BRANCO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.569.903,46**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR