

**A. I. Nº.** - 087016.0011/18-5  
**AUTUADO** - ARTECOLA NORDESTE S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS  
**AUTUANTE** - DIJALMA MOURA DE SOUSA  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 22/10/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0217-03/19

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO OBJETO DE BENEFÍCIO FISCAL DO PROGRAMA DE PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO DA BAHIA – PROBAHIA. O contribuinte não apresenta elementos com o condão de modificar ou elidir a autuação fiscal. Indeferido o pleito de redução ou cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2018, exige ICMS no valor de R\$514.735,99, acrescido da multa de 60%, pelo recolhimento a menos, em razão de erro na apuração de imposto objeto de benefício fiscal, relativamente ao Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia – PROBAHIA, sem dolo, nos meses de setembro de 2013 a dezembro de 2015. (Infração 03.08.09).

O sujeito passivo impugna o lançamento fls.34/44. Diz ser empresa em Recuperação Judicial, com endereço eletrônico [fabiana.skonetzky@artecola.com.br](mailto:fabiana.skonetzky@artecola.com.br), e vem apresentar sua defesa mediante os seguintes argumentos.

Registra a tempestividade da sua impugnação e indica sua atividade econômica, que tem por objetivo social, a fabricação, industrialização, comercialização, importação e exportação de produtos químicos industriais e componentes para uso nas indústrias de couro, calçados, borracha, plástico, papéis, papelões, madeira, na construção civil, na metalurgia e metal - mecânica, bem como, a representação comercial dos referidos produtos. Ou seja, é indústria da área química.

Informa que conforme Resolução nº 30/2013 e anteriores (Resolução 06/2001, Resolução 047/2006, Resolução 04/2012 e Resolução 30/2013), cujas cópias integram o presente Auto de Infração, o Conselho Deliberativo a considerou habilitada para participar do benefício fiscal do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia (Probahia), que lhe permite apurar o ICMS com utilização de crédito presumido de 95%. Diz que em 28/09/2018, foi encerrada a fiscalização estadual realizada, cujo período abrangeu os exercícios de 2013 a 2015, culminando na lavratura do Auto de Infração ora guerreado.

Repete a acusação fiscal para dizer que, em seu entendimento, é equivocada a autuação, como passa a demonstrar. Aduz que pelos documentos que instruíram o Auto de Infração, nota que a Fiscalização desconsiderou/glosou os créditos de ICMS relativo aos períodos anteriores da defendente *Artecola*, recalculando o valor do imposto mês-a-mês pela sistemática do crédito presumido do PROBAHIA, com abatimento do imposto recolhido pela defendente.

Explica que entendeu a Fiscalização, que, tendo optado pela sistemática do crédito presumido (PROBAHIA), não poderia, em cumulação, se utilizar da sistemática normal de crédito x débito, como dispõe o § 3º, do art. 1º, do Decreto Estadual 6.734/97, que reproduz.

Frisa que o dispositivo que reproduziu, estabelece que a utilização da sistemática do crédito presumido é opção do contribuinte e substitui o sistema normal de débito e crédito na apuração

do ICMS. Ocorre que se utilizou da sistemática do crédito x débito, tão somente para pagar os débitos de ICMS referente às saídas de mercadorias não incentivadas, CFOP 5.102 Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para o próprio Estado; CFOP 6.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para outros Estados; CFOP 6.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, as quais são objeto de antecipação parcial no Estado da Bahia, e não integram a base de cálculo do benefício fiscal do crédito presumido (Probahia). Ou seja, para pagar os débitos de ICMS referente às operações CFOP 5.102, 6.102 e 6.949 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), as quais não recebem qualquer tipo de benefício fiscal do Estado baiano, porque não são industrializadas na Bahia, tampouco integram a base de cálculo do crédito presumido do *Probahia*, apenas se utilizou dos valores que adiantara ao Erário quando do ingresso dessas mercadorias no Estado baiano (antecipação parcial).

Já para as saídas das mercadorias incentivadas (CFOP 5.101 - Venda de produção do estabelecimento para o Estado; 5.910 - Remessa em bonificação, doação ou brinde), diz que a sistemática utilizada foi somente a do crédito presumido, por que estas mercadorias integram a base de cálculo do benefício fiscal em questão.

Exemplifica o raciocínio, tomando por amostragem, o que foi realizado pela empresa no mês de 09/2013. Diz que o primeiro passo consistiu na apuração do total de débitos de ICMS no período, o que resultou em R\$ 229.519,95 (soma dos CFOPs 5101, 5102, 5910, 6101, 6102, 6124 e 6949).

Em seguida, calculou a base de cálculo do benefício fiscal do *Probahia*, por meio da soma somente dos CFOPs 5101, 5910. O valor encontrado foi de R\$ 151.819,34. Extraíndo-se 95% da base de cálculo do benefício fiscal, chegou-se a R\$ 144.228,37 de crédito presumido, sendo os 5% de imposto incidente sobre as saídas das mercadorias incentivadas devidamente recolhidos pela defendente ( $R\$ 151.819,34 \times 5\% = R\$ 7.590,97$ ).

Prossegue, explicando que, vencida a apuração e o recolhimento do imposto para as mercadorias incentivadas, passou ao cálculo do saldo do imposto a pagar para as saídas das mercadorias não incentivadas. O total de débitos de ICMS no período foi de R\$ 229.519,95, tendo direito a estornar R\$ 144.228,37 de crédito presumido (etapa anterior). Da subtração dessas duas grandezas, chegou ao montante de ICMS a pagar de R\$ 85.291,58. A partir de então, passou a utilizar o sistema de débito x crédito, descontando o valor total dos créditos por entradas e aquisições com crédito do imposto do período (R\$ 6.606,64), bem como, aproveitando o saldo credor dos períodos anteriores relativo a saída de mercadorias não incentivadas, no importe de R\$ 80.859,40. Assim, o total de débitos de ICMS do período foi integralmente quitado, ainda sobrando R\$ 2.174,46 de saldo para ser transportado para o período seguinte, como resume o seu SPED fiscal que reproduz.

Assevera que o direito ao crédito de ICMS é expressamente assegurado pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, sendo que a limitação relativa ao aproveitamento do crédito do imposto das operações anteriores se restringe apenas e tão somente, aos casos de isenção ou não incidência, conforme expressa previsão do § 2º, inciso II, alíneas a e b, do mesmo artigo. Logo, não sendo o caso de isenção ou não incidência, o exercício do direito ao crédito do ICMS das operações anteriores pelo contribuinte, não pode sofrer qualquer restrição, senão pela própria Constituição Federal, sob pena de manifesta violação ao princípio da não-cumulatividade. Se há algum tipo isenção ou não incidência no Estado da Bahia, esta se restringe tão-somente na apuração de imposto incidente sobre as saídas das mercadorias incentivadas (crédito presumido do *Probahia*).

Sustenta que tem direito de aplicar a sistemática do crédito presumido (*Probahia*) para as mercadorias incentivadas, em cumulação com a sistemática normal de crédito x débito para as mercadorias não incentivadas, fazendo jus ao crédito de ICMS dos períodos anteriores na apuração do imposto relativo às mercadorias não incentivadas.

Registra que os valores foram efetivamente pagos, nos períodos anteriores das mercadorias não incentivadas, tendo direito ao uso dos créditos daí advindos – o que só não ocorreria, se as hipóteses de aquisição estivessem sujeitas à alíquota zero, isenta ou não-tributada. Nesse sentido,

diz que o STJ já se posicionou. (STJ, 1ª Turma, REsp. 615.365/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 22/06/2004, DJ 02/08/2004, p. 333).

Entende que a defesa deve ser acolhida, para julgar improcedente o Auto de Infração, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade. Comenta que, caso entenda esta Junta de Julgamento Fiscal como superado o raciocínio sustentado, coerente que se atente para a alíquota da penalidade. Considerando que cometeu erro na apuração do ICMS, aduz que a Fiscalização aplicou a multa prevista no art. 42, II, a, Lei estadual nº 7.014/96.

Frisa que a alíquota prevista no dispositivo supracitado não se encontra em consonância com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade – incidentes também na esfera administrativa. A Administração Pública submete-se não só ao princípio da legalidade, como também, a outros princípios, tais como o da finalidade, da motivação, do contraditório e, notadamente, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Salienta que sua escrituração contém os créditos e débitos do ICMS, estava hígida, não havendo irregularidades. Portanto, imprescindível que se reduza a alíquota de 60%, prevista pela Lei estadual em comento, para 30%. Essa nova porcentagem respeitará os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, presentes na esfera administrativa, e proporcionará a garantia constitucional do não confisco ao patrimônio do contribuinte (artigo 150, IV, da Constituição Federal). Embora o referido dispositivo constitucional faça menção apenas aos tributos quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório, a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável a mesma limitação às multas.

Cita precedente do STF, que diz ser relevantíssimo para a determinação prática e concreta do princípio da razoabilidade em matéria de gradação de multas cobradas pela Administração, pois ao reduzir multa de 100% para 30%, está informando qual o índice limite para a caracterização da “feição confiscatória”, outorgando, ainda, parâmetro lógico ao princípio norteador da proporcionalidade e da razoabilidade em matéria de sanção tributária. Requer:

- a) o acolhimento da defesa, para julgar improcedente o Auto de Infração, pois viola o princípio constitucional da não-cumulatividade a limitação imposta pela Fiscalização, relativa ao aproveitamento do crédito do imposto das operações anteriores na apuração do imposto das mercadorias não incentivadas, podendo tal sistemática ser aplicada em conjunto com o benefício fiscal do crédito presumido (PROBAHIA) para as saídas das mercadorias incentivadas;
- b) sucessivamente, a redução da multa de 60% para 30%, considerando seu caráter confiscatório;
- c) a intimação da defendente, por AR, acerca do julgamento desta defesa, no endereço indicado no preâmbulo.

O Autuante produz a informação fiscal fls.68/69. Repete a irregularidade apurada na ação fiscal. Sintetiza os termos da defesa. Aduz que alegação defensiva se restringe, única e exclusivamente, à questão do saldo credor escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS, anterior à data de 03/09/2013, quando a partir daí, passou a apurar o imposto devido na forma prevista na Resolução PROBAHIA Nº 030/2013 (fl. 23).

Relata que a Resolução PROBAHIA Nº 030/2013 retifica a Resolução PROBAHIA Nº 06/2001 (fl. 20).

A título de informação, diz que o saldo credor em 31/08/2013, regularmente escriturado nos livros fiscais da Autuada e declarado na DMA 08/2013 é de R\$ 80.859,40.

Frisa que, em momento algum, teria deixado de considerar na apuração mensal, a partir de 09/2013, o crédito fiscal das mercadorias que a Autuada adquiriu para revenda e regularmente registrou na sua escrita fiscal, compensando com o montante das saídas (também a título de revenda). Diz que tal fato está comprovado no citado demonstrativo de fls. 09/11, nas linhas iniciadas com a informação dos CFOPs 1102 e 2102.

Informa que ao verificar a documentação fiscal da Autuada, especificamente as notas fiscais de entradas, comprova que anteriormente a 03/09/2013, foi registrado na escrita fiscal o crédito fiscal

de ICMS de R\$34.363,81, no período de 14/05/13 a 26/08/13, sob CFOP 2102. Sob CFOP 1102 não há nenhum valor de crédito fiscal de ICMS escriturado. Portanto, não seria possível, em hipótese nenhuma, atribuir o saldo credor de R\$ 80.859,40 a mercadorias adquiridas para revenda.

Aduz que a prova concreta do crédito fiscal das mercadorias adquiridas para revenda é, exatamente, a apresentação do livro de Registro de Inventário, cujo arrolamento das mercadorias tenha sido levantado em 31/08/2013, demonstrando o estoque das mercadorias adquiridas para revenda. Isto não ocorreu no âmbito da ação fiscal, nem em sede de defesa. Ou seja, a Autuada jamais fez prova do direito que lhe assegura a utilização do crédito fiscal nas aquisições de mercadorias para revenda.

Explica que a ação fiscal, pauta-se em provas e documentação comprobatória e em consonância com o art. 31, da Lei nº 7.014/96 que transcreve e não em conjecturas. Quanto à questão do percentual da multa aplicada, diz que não lhe cabe manifestar-se sobre esta matéria.

Informa que o pedido da Autuada de aproveitamento do crédito fiscal do imposto das operações anteriores na apuração do imposto das mercadorias não incentivadas (fls. 44) foi aplicado em conjunto a partir de 03/09/2013. Isto está provado nos demonstrativos de fls. 09 /11. No entanto, a utilização do saldo anterior a 03/09/2013 não é possível, uma vez que a opção da Autuada pelo crédito presumido de 95% não permite a utilização do crédito fiscal nas aquisições de matéria-prima, material secundário e embalagem, utilizados na produção das mercadorias beneficiadas pelo incentivo fiscal.

Quanto ao saldo credor em 31/08/2013, não restou provado o *quantum* que ali se destina às mercadorias adquiridas para revenda. Logo, não há como ser acolhido, à luz do que dispõe o art. 31 da Lei nº. 7.014/96. Assim, requer a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Preliminarmente, embora não tenham sido suscitadas questões específicas de nulidade, da análise dos elementos que integram o presente Auto de Infração, constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos no levantamento fiscal, demonstrativos fls.09/11, necessários à demonstração dos fatos arguidos, possibilitando ao autuado exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência do recolhimento a menos, em razão de erro na apuração de imposto objeto de benefício fiscal, relativamente ao Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia – PROBAHIA, sem dolo, nos meses de setembro de 2013 a dezembro de 2015.

O benefício fiscal do crédito presumido, ora em análise, encontra-se normatizado nos termos dispostos no § 3º, do art. 1º, do Decreto Estadual 6.734/97, que transcrevo:

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

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

*§ 3º-A vedação de que trata o § 3º deste artigo não se aplica:*

*I - aos créditos de que trata o art. 9º do Decreto nº 8.064/2001;*

*II - em relação às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e materiais de embalagem recebidos para emprego no processo de industrialização dos produtos referidos no inciso X do caput deste artigo, devendo o contribuinte efetuar o estorno dos respectivos créditos em percentual igual ao crédito presumido concedido.*

Em sede de impugnação, o defendente contestou a autuação, afirmando que a Fiscalização se equivocou, pois, teria desconsiderado/glosado créditos de ICMS relativamente aos períodos anteriores, recalculando o valor do imposto mês-a-mês pela sistemática do crédito presumido do PROBAHIA, com abatimento do imposto recolhido. Disse que a Fiscalização entendeu que tendo optado pela sistemática do crédito presumido (PROBAHIA), não poderia, em cumulação, se utilizar da sistemática normal de crédito x débito. Explicou que se utilizou da sistemática do crédito x débito, tão somente para pagar os débitos de ICMS referente às saídas de mercadorias não incentivadas, CFOP 5.102, CFOP 6.102, CFOP 6.949, as quais são objeto de antecipação parcial no Estado da Bahia, e não integram a base de cálculo do benefício fiscal do crédito presumido (Probahia). Ou seja, para pagar os débitos de ICMS referente a essas operações que não recebem qualquer tipo de benefício fiscal do Estado baiano, visto não serem aqui industrializadas, por consequência não integram a base de cálculo do crédito presumido do *Probahia*, apenas teria utilizado dos valores que adiantara ao Erário, quando do ingresso daquelas mercadorias no Estado baiano (antecipação parcial). Com relação às saídas das mercadorias incentivadas (CFOP 5.101 e 5.910), reiterou que a sistemática utilizada foi somente a do crédito presumido.

Quando da informação fiscal, o Autuante esclareceu que, em verdade, a contestação defensiva se restringe ao saldo credor escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS, anterior à data de 03/09/2013, quando passou a apurar o imposto na forma prevista na Resolução PROBAHIA Nº 030/2013 (fl. 23). Explicou que o Autuado teria escriturado em seus livros e declarado na DMA de 08/2013 saldo credor de R\$ 80.859,40. No entanto, ao verificar a documentação fiscal da Autuada, especificamente as notas fiscais de entradas, constatou que anteriormente a 03/09/2013, foi registrado na escrita fiscal o crédito fiscal de ICMS de R\$34.363,81, no período de 14/05/13 a 26/08/13, sob CFOP 2102. Com o CFOP 1102 não há nenhum valor de crédito fiscal de ICMS escriturado. Portanto, não seria possível, em hipótese nenhuma, atribuir o saldo credor de R\$ 80.859,40, a mercadorias adquiridas para revenda. Afirmou que para a apuração mensal, a partir de 09/2013, considerou o crédito fiscal das mercadorias adquiridas para revenda e regularmente registradas na sua escrita fiscal, compensando com o montante das saídas (também a título de revenda), conforme se pode comprovar no demonstrativo que serve de base para a autuação fls. 09/11. Acrescentou que em nenhum momento, a defendente apresentou a prova concreta, do crédito fiscal das mercadorias adquiridas para revenda conforme alegou.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o acolhimento da tese defensiva, depende da apresentação das provas pelo defendente, a respeito da composição do saldo credor registrado em sua escrita fiscal, no montante de R\$ 80.859,40, a partir do momento em que passou a usufruir do benefício fiscal do crédito presumido.

Observe que o aproveitamento do crédito fiscal do imposto das operações anteriores, na apuração do imposto das mercadorias não incentivadas (fls. 44) foi aplicado em conjunto a partir de 03/09/2013, conforme demonstrativos de fls. 09/11. No entanto, a utilização do saldo credor anterior a esta data, uma vez que a opção da Autuada pelo crédito presumido de 95% não permite a utilização do crédito fiscal nas aquisições de matéria-prima, material secundário e embalagem, utilizados na produção das mercadorias beneficiadas pelo incentivo fiscal, depende necessariamente da comprovação, de que o referido saldo teve origem na aquisição de mercadorias de terceiros destinadas a revenda.

Sendo assim, ressalto que, embora o autuado reitere seu direito a utilização dos créditos aqui discutidos, como não traz ao processo a prova do alegado até esta fase processual, não há que se

falar em violação ao princípio da não cumulatividade, visto que a apresentação da documentação fiscal para respaldar estes créditos é fundamental, nos termos do art. 31 da Lei 7014/96, *in verbis*:

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.*

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

O defendente requereu o cancelamento ou redução da multa aplicada, por considerá-la desproporcional e confiscatória, por consequência inconstitucional.

Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF/99, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Além disso, a multa aplicada está prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96. Quanto ao pleito pela sua redução, observo que este Colegiado não possui competência para reduzir multas aplicadas em função de descumprimento de obrigação principal nos termos do art. 158 do RPAF/99.

O autuado solicitou, ainda, que as intimações referentes ao presente processo administrativo, sejam remetidas por AR, ao endereço indicado no preâmbulo de sua defesa.

Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Por tudo quanto foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087016.0011/18-5**, lavrado contra **ARTECOLA NORDESTE S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$514.735,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS — JULGADOR