

A. I. Nº - 279505.0004/23-0  
AUTUADO - KILLING S.A. TINTAS E ADESIVOS  
AUTUANTE - IVANILDO LEONIDAS FERNANDES DE OLIVEIRA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 31/10/2023

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0193-03/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA PROBAHIA. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOS. A legislação prevê que o crédito presumido constitui opção do estabelecimento em substituição à utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2023, refere-se à exigência de R\$ 1.529.388,03 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 003.008.009: Recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na apuração do imposto objeto de Benefício Fiscal relativo ao Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia – PROBAHIA, nos meses de julho a dezembro de 2019; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2020; janeiro a outubro e dezembro de 2021.

Consta a informação de que o Contribuinte utilizou créditos fiscais de ICMS de compra de insumos e serviços, créditos que são vedados pelo art. 2º da Resolução nº 20/2006, que concedeu à empresa, crédito presumido de 90% nas saídas de produtos do estabelecimento. Registro de Apuração corrigido, sendo cobradas as diferenças não recolhidas, conforme demonstrativos anexos.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 102 a 119 do PAF. Para melhor compreender os fatos, as relações jurídicas e as próprias postulações que, ao final, serão formuladas, registra que é empresa genuinamente brasileira, fundada há mais 50 anos, cujas origens remontam à década em que teve início o desenvolvimento da indústria calçadista nacional, no denominado Vale do Rio dos Sinos, Rio Grande do Sul, destacado polo industrial e exportador.

Como revela seu Estatuto Social, dedica-se, principalmente, à indústria e comércio, nacional e internacional, de tintas, solventes e adesivos, destinados ao emprego na indústria calçadista e de construção civil, sendo este também o objeto de sua planta industrial em Simões Filho/BA.

Informa que é uma das empresas que compõe o "Grupo Killing", tendo instalado uma unidade industrial autônoma, em Simões Filho, no ano de 2006, onde industrializa mercadorias com a utilização de mão de obra exclusivamente local (essa unidade foi incorporada pela ora Impugnante, conforme se relatou acima, convertendo-se em filial).

Diz que está no cerne do debate que ora se inicia, para viabilizar economicamente o seu empreendimento, obteve do Estado da Bahia o benefício fiscal para apuração de Crédito Presumido de ICMS sobre o débito de ICMS apurado pela empresa nas operações de saída de componentes para calçados, conforme estampado na Resolução nº 20/2006, amparada na Lei Estadual nº 7.025/97, que instituiu o PROBAHIA.

No lançamento fiscal, afirma-se que o Impugnante teria deixado de recolher ICMS, em razão da apropriação de créditos fiscais indevidos, os quais, uma vez suprimidos, resultam em tributo a pagar, conforme os demonstrativos descritos na Autuação.

Menciona que esses créditos, reais e efetivos, relativos à compra de insumos e serviços, como resta claro no lançamento, seriam indevidos por vedação expressa contida no art. 2º da Resolução nº 20/2006, que concedeu ao Impugnante crédito presumido de 90% nas saídas de produtos do estabelecimento.

São indicadas, como base legal, as disposições dos artigos 4º da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 1º do Decreto 6.734/97 e art. 64 do Decreto 7.798/2000. A multa restou aplicada com fundamento na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96.

Alega que se está diante de situação atípica e circunstancial, que não implica desobediência de regras do ICMS. Diz que restou sujeita a essa atipicidade em razão da incorporação do estabelecimento de Simões Filho. Embora bastante comum, no caso específico, a operação societária gerou a perplexidade, sobre a qual se requer a atenção da Autoridade Tributária.

Registra que não praticou qualquer infração à legislação tributária baiana, e como se referiu antes e não é desconhecido da Autoridade Tributária, por razões operacionais e econômicas a administração houve por bem incorporar a KILLING BAHIA TINTAS E ADESIVOS LTDA. ao Capital Social da controladora, ora Impugnante.

Diz que após consulta informal à Secretaria da Fazenda da Bahia, restou claro que seria exigida uma retificação (*rectius* ratificação), do benefício fiscal concedido pela Resolução 20/96, antes referida, para que pudesse seguir usufruindo do crédito presumido concedido por meio desse ato.

Afirma que a consequência é que, enquanto não houvesse a retificação formal, nem a Killing poderia considerar os créditos presumidos, nem seus fornecedores poderiam remeter mercadorias sem o destaque do imposto. Da mesma forma, as importações deveriam ser oneradas pelo imposto.

Informa que a partir da data da incorporação, que se deu em 17.01.2019, pagou o ICMS nas importações, bem como recebeu mercadorias de seus fornecedores com destaque e pagamento do imposto.

Os documentos ora anexados (Notas Fiscais do fornecedor Oxiteno S.A.) bem demonstram, exemplificativamente, e dentro do mesmo mês de maio de 2019, a venda com e sem destaque do imposto.

Registra que além do pagamento puro e simples do ICMS, pela sistemática do “ICMS por dentro” o valor unitário também sofreu alteração, entre a venda sem o destaque e aquela com o imposto destacado.

Da mesma forma, nas importações há exemplos de situações com e sem o pagamento do ICMS, conforme tenham ocorrido antes e depois da retificação levada a efeito pelo Conselho do PROBAHIA.

Afirma que conforme é de amplo conhecimento, entre os efeitos da incorporação societária no direito brasileiro está o de ampla sucessão nos direitos e obrigações da sociedade incorporada, que resta extinta com a perfectibilização do ato.

Nesse sentido, transcreve o art. 1116 do Código Civil e os arts. 219 e 227 da Lei das Sociedades Anônimas.

Código Civil:

“Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.”

Lei das Sociedades Anônimas:

“Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.”

“Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucedee em todos os direitos e obrigações.”

Diz que a legislação tributária igualmente prevê expressamente o fenômeno da sucessão por incorporação.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Alega que no caso específico do ICMS, acresce ainda mais essa realidade jurídica, em razão da Teoria do Estabelecimento. Ou seja, uma vez que não tenha havido qualquer solução de continuidade ou alteração da operação com os componentes de calçados levados a efeito no estabelecimento de Simões Filho, a incorporação pela sociedade que lhe era detentora, com o prosseguimento linear da operação, tornava inequívoco o prosseguimento também do benefício fiscal do PROBAHIA.

Entende que a lei tributária deve ser interpretada em consonância com os conceitos de direito privado por ela utilizados, principalmente quando não haja uma “redefinição” pela própria lei tributária. Sobre o tema, reproduz ensinamento do Professor da USP Luís Eduardo Schoueri.

Alega que não havia necessidade jurídica de uma retificação do benefício, embora não seja essa a posição do Fisco baiano e, ciente disso, agiu conforme o entendimento da SEFAZ-BA. Aí que se constituiu a perplexidade em relação ao imposto e que redundou na autuação fiscal.

Como não podia usar o benefício, até que fosse ratificado – ou retificado, como prefere a Administração Tributária baiana – o benefício fiscal, informa que adquiriu e importou mercadorias tributadas pelo ICMS e pagou o imposto. Os créditos por esse imposto pago, decorrentes da regra da não cumulatividade é que estão sendo questionados na autuação fiscal.

Diz que é de sabença comum que tendo havido o pagamento do imposto na aquisição e na importação, o estorno pretendido pela Autoridade Tributária implicaria em transferência para o preço da mercadoria, terminando por onerar quem o Estado da Bahia pretende beneficiar com o Programa do PROBAHIA, ou seja, o contribuinte de fato baiano, o adquirente final das mercadorias.

Trata-se de política fiscal de Estado, abrindo mão o Estado da BAHIA desse ICMS, em prol do desenvolvimento regional, em cálculo prévio de oportunidade procedido e precedido pelo legislador, que não cabe nem ao contribuinte e nem à Autoridade Tributária julgar.

Acrescenta que embora o trato dos presentes autos se dê entre iniciados no Direito Tributário, não lembra que a não cumulatividade do ICMS é regra cogente, estabelecida na CF/88. Por essa sistemática, permite-se compensar, no sentido de abater, o imposto incidente em determinada operação com o valor cobrado de ICMS nas operações anteriores, de aquisições dos insumos. Para que esse mecanismo aconteça sem erros matemáticos, as Notas Fiscais de venda trazem, de forma destacada o imposto incidente na operação. O vendedor e o comprador mantêm, cada um, sua

escrituração contábil fiscal, em que esse cálculo é feito, até o final da cadeia, quando encontra o consumidor final.

Afirma que é justamente esse, o consumidor final, que o Estado da Bahia quer ver desonerado em última análise, possibilitando o tráfico de mercadorias desoneradas, direta ou indiretamente (quando o benefício é dado no meio da cadeia produtiva, como é o caso) em nome do desenvolvimento do Estado.

Alega que registrou os créditos decorrentes de pagamento real e efetivo de ICMS nas aquisições e importações, durante determinado período (janeiro a maio de 2019) em que, por exigência do Fisco baiano e não por vontade própria, se viu obrigado a não considerar os créditos presumidos do PROBAHIA, e bem assim seus fornecedores, que lhe venderam os insumos com destaque do ICMS.

Posteriormente, quando retificado o benefício, e o foi retroativamente, por óbvio, por ter a retificação claro conteúdo declaratório, diz que registrou os créditos, decorrendo daí o saldo credor que conduziu ao não pagamento de ICMS ora reclamado pelo lançamento fiscal.

Nos meses de janeiro à maio de 2019, apurou créditos de ICMS de valores elevados, oriundos de compra interna e principalmente importação. Este montante, inclusive, resultou em saldo credor nos meses de fevereiro e março, mesmo sem o incentivo. No período que segue após maio/2019, apesar de não mais computar créditos pelas aquisições, lembra que o ICMS a pagar, resultante do benefício, reduz-se a 10% do imposto apurado, visto que o incentivo equivalia a 90%.

E o estoque de créditos formado no período de janeiro a maio 2019 permaneceu e foi sendo reduzido lentamente até dez/2021, justamente pela recuperação do benefício com pagamento de apenas 10% dali para frente.

Alerta que em relação ao conteúdo retroativo do ato que declarou a retificação não pode haver dúvida. Primeiro, porque “retificar” não importa em conceder originariamente, mas transmutar, endireitar, tornar reto, algo que já existe, sem solução de continuidade.

Assim, é óbvio que a retificação foi feita apenas para ajustar o nome do beneficiário, ora a própria pessoa jurídica Impugnante, e outrora sua controlada, tratando-se, como resta claro, do mesmo estabelecimento e sem qualquer alteração de estrutura operacional no que diz respeito aos requisitos do benefício fiscal.

Pergunta: o que deveria fazer o Impugnante? Estornar os créditos das aquisições e amargar o prejuízo que nem o Estado da Bahia quer que ocorra? Diz que o benefício foi retificado/ratificado e tem efeito retroativo. Nesse sentido, até mesmo para atender os objetivos do Programa PROBAHIA entende que se faz necessário manterem-se os créditos do quanto foi pago de ICMS. Alega que carece de fundamento jurídico válido o lançamento, razão pela qual a Impugnação merece ser acolhida para julgar-se insubsistente a pretensão fiscal.

Diz que a ideia de que os créditos deveriam ter sido estornados, que é a essência da Autuação Fiscal ora impugnada, inflete contra o a lógica e o espírito do regramento do PROBAHIA, pois implicaria em onerar quem o Estado da Bahia, e a própria legislação de regência, querem desonerar.

Entende que o estorno irá onerar a mercadoria que produziu e, em última análise, toda a cadeia produtiva dali para frente, pelo repasse do ICMS, até o consumidor final, em total confronto com o objetivo do PROBAHIA.

Diz que o valor desses impostos pagos na aquisição dos insumos integrará o preço final das mercadorias produzidas e esse é um dado econômico do mundo real, incluível, e não é aceitável possa o intérprete desprezá-lo

Por qualquer ângulo que se enfoque a questão, não há substrato que possa validar a exigência fiscal ora impugnada, restando, deste modo e também pelos precedentes fundamentos, justificada a integral procedência da presente impugnação.



Ainda em ordem sucessiva, caso sejam transpostas razões antes declinadas, alega que o crédito tributário não poderá ser exigido na extensão pretendida pelo lançamento.

Inicialmente, pelo relevante fundamento afeto à inaplicabilidade da multa sugerida. O lançamento indica como aplicável à suposta infração, a penalidade prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, que transcreveu.

Alega que a tipificação não se adequa aos fatos narrados na Autuação Fiscal. Na regra tipificada pela fiscalização (especificamente a letra “a” do inciso II do art. 42, há quatro hipóteses e nenhuma delas se encaixa nos fatos ora analisados e descritos no Auto.

- I. Não houve registro de operação tributada como não tributada;
- II. Não houve erro de alíquota;
- III. Não houve erro na determinação da base de cálculo e, por fim;
- IV. Não houve erro na apuração dos valores do imposto.

Diz que ocorreu foi a apuração e registro – correto, sem nenhum erro físico ou matemático - de créditos de ICMS reais e efetivos, durante período em que o Impugnante se viu na contingência de adquirir insumos com destaque do imposto. Também se viu obrigado a proceder às importações com o pagamento do ICMS, no desembaraço aduaneiro.

Alega que, das alíneas do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96, a única que, teoricamente, poderia se adaptar ao presente caso seria a alínea “f”:

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

Entende que também essa regra é inaplicável, por absoluta ilegalidade frente ao CTN e ao princípio da legalidade.

Observa que é lição assente em Direito, que a aplicabilidade da pena administrativa deve ser orientada pelos mesmos princípios que regem a aplicabilidade da lei penal.

Neste sentido, colaciona o magistério de Luciano Amaro, em conferência proferida quando da realização do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, íntegra publicada na *Revista de Direito Tributário*, Malheiros, volume 67.

Comenta sobre o princípio da legalidade, o princípio *in dubio pro reo*, a retroatividade benigna, o princípio do devido processo legal, esse feixe de princípios, sem cujo respeito não se pode validamente aplicar a sanção penal, é igualmente imperioso no campo da aplicação das sanções administrativas. (.....).

Diz que se observa pela leitura do enunciado da alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, de modo indesmentível, que o tipo infracional ali descrito é totalmente aberto, isto é, não contempla os verbos típicos necessários à caracterização da conduta, pois o enquadramento dar-se-á a qualquer espécie de vislumbrada infração (*quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal*), isto é, a lei não descreve o enunciado do comportamento punível, mas deixa ao intérprete promover o enquadramento.

Conclui que, se alguma parcela do crédito for exigível, deverá sê-la sem a exigência da multa.

Ainda em ordem sucessiva, alega que, entendendo-se pela aplicabilidade de pena, que então seja reclassificada para penalidade de natureza moratória, já que, como acima demonstrado, está-se diante de hipótese de grande perplexidade, pela ausência completa de regramento para os fatos tal qual ocorreram, a justificar a incidência do disposto no artigo 112, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional.

Por fim, também entende que não podem ser exigidos juros moratórios em percentual excedente aos correspondentes aos juros da Taxa SELIC, pois a competência para dispor sobre direito financeiro e política monetária, é atribuída com exclusividade à União.

Diz que os juros que vierem a ser exigidos devem ficar limitados ao percentual da Taxa SELIC, motivo pelo qual, quanto ao ponto, a disposição do artigo 102 da Lei nº 3.956/81, em sua vigente redação, deve ser aplicada em sintonia com os limites da taxa de juros federal (SELIC).

Nos termos do art. 123, § 3º da Lei 7.629/99, c/c o art. 145 da mesma lei, pugna pela realização de perícia contábil fiscal específica sobre o que ora se narra.

Para a ideal solução da matéria controvertida, alega que é indispensável a realização de prova pericial tendente ao levantamento contábil de toda a movimentação dos créditos e débitos do Impugnante, pedido este que se fundamenta, como se disse, no quanto assegurado pelo art. 145 e parágrafo único do Decreto nº 7.629/99.

Para tanto, indica como sua assistente técnica a Contadora Daiana de Souza, inscrita no CRC-RS com o nº RS-083379/0-9, formulando os quesitos.

Conclui que, certamente, o trabalho pericial evidenciará a correção dos procedimentos adotados pelo Impugnante, uma vez acolhidos os fundamentos da Impugnação, o que justifica a Perícia requerida.

Em face do exposto, requer o recebimento da Impugnação em todos os seus efeitos e, por qualquer um dos fundamentos acima, a ela seja dado provimento, julgando-se insubsistente o Auto de Infração. Reitera o pedido de realização de prova pericial.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 155 a 159 dos autos. Reproduz a descrição da infração e faz uma síntese das alegações defensivas. Diz que o Impugnante, nos Itens 1, 2 e 3 da defesa, não apresenta argumentos, mas faz um resumo histórico da Empresa, incluindo a obtenção do benefício fiscal e dos motivos da autuação. Passa a enfrentar as alegações defensivas a partir do item 4.

Conforme alega o Autuado, ao proceder a incorporação da KILLING TINTAS E ADESIVOS LTDA. ao seu capital social, foi orientado por consulta informal à SEFAZ-BA a retificar a Resolução 20/2006 para fazer jus ao benefício fiscal que era concedido à empresa incorporada. Enquanto não fosse retificada, conforme afirma, não poderia usufruir dos benefícios do crédito presumido das vendas nem os das aquisições e importações.

Menciona que o Impugnante afirma que assim procedeu. Entretanto, não é o que se constata quando se verifica a Escrituração Fiscal Digital do período. Informa que, de janeiro a abril de 2019, período em que não havia sido retificada a Resolução, a empresa lançou créditos presumidos de 90% do saldo devedor, nos valores de R\$ 551.715,79, R\$ 593.264,32, R\$ 605.531,37 e R\$ 598.636,42, respectivamente (Registro E 111, cód. BA049999). Nesse mesmo período, também manteve os créditos de ICMS vedados pelo art. 2º da mesma Resolução 20/2006 que obedece ao § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97 (todas as informações da EFD do período estão no DVD anexo à fl. 95).

Informa que após a retificação da referida Resolução, em diversos meses, o Autuado manteve a mesma postura, lançando os créditos presumidos previstos e, ao mesmo tempo, registrando os créditos de ICMS vedados pelo art. 2º da mesma resolução em obediência ao § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97. Esses fatos acarretaram na presente autuação, sendo os valores cobrados conforme demonstrativos anexos (fls. 08 a 86).

Diz que no item 5 da defesa, o Autuado repete a afirmação de que, não podendo utilizar o benefício do crédito presumido antes da retificação da resolução, registrou os créditos de ICMS pagos nas aquisições e importações por força da regra da não cumulatividade, gerando um saldo credor que foi utilizado para reduzir lentamente nos períodos seguintes.

Reafirma que tal alegação não condiz com os lançamentos registrados na Escrituração Fiscal Digital do período (todas as informações da EFD do período estão no DVD anexo à fl. 95). A empresa lançou créditos presumidos no período alegado, nos valores já citados acima, e ainda aproveitou os créditos vedados na Resolução. O fato de ter lançado ilegalmente os dois créditos é que gerou um saldo credor artificial, deixando o contribuinte de recolher, no período cobrado, o ICMS devido, conforme apresentados nos demonstrativos anexos.

Reproduz o § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97:

"§ 3 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."

Ressalta que ao optar pelo benefício do tratamento tributário de concessão de crédito presumido previsto no PROBAHIA, o contribuinte concordou em não utilizar "quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores", ou seja, concordou que 90% de crédito presumido sobre o imposto incidente nas saídas é um Benefício Fiscal suficiente para atender o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Desta forma, reafirma a procedência dos valores exigidos no presente Auto de Infração.

Quanto à alegação de "ilegalidade da multa aplicada por inaptidão da tipificação", item 6 da defesa, diz que o Impugnante, ao transcrever o dispositivo legal (art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei 7.014/96), acaba por demonstrar a procedência da multa aplicada.

"Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;

Diz que aconteceu foi justamente erro na apuração do imposto, na medida em que, na apuração do ICMS mensal o contribuinte utilizou créditos de ICMS indevidos, vedados pela legislação.

Quanto à solicitação de perícia fiscal contábil, entende ser injustificável e desnecessária, pois todos os elementos necessários para a comprovação da infração estão devidamente contidos no presente PAF.

Face ao exposto e à legislação em vigor, após enfrentadas todas as alegações defensivas, e por entendê-lo procedente, mantém integralmente o presente Auto de Infração, com as multas e os demais acréscimos moratórios cobrados.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao Autuado, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, a infração apurada foi descrita de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

O PAF se encontra apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos, a defesa do contribuinte foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração que lhe foi imputada, inexistindo cerceamento do direito ao contraditório.

O Defendente requereu a realização de perícia contábil fiscal específica. Para a ideal solução da matéria controvertida, alegou que é indispensável a realização de prova pericial tendente ao

levantamento contábil de toda a movimentação dos seus créditos e débitos, pedido este que se fundamenta no quanto assegurado pelo art. 145 e parágrafo único do RPAF-BA.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

Vale salientar, que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas apresentadas. No presente caso, com base na descrição feita pela defesa e nos esclarecimentos prestados pelo autuante, conclui que não ficou caracterizada a necessidade da perícia requerida pelo Defendente. Ademais, no presente caso trata-se de levantamento fiscal realizado com base em livros e documentos fiscais do próprio Contribuinte: Notas fiscais Eletrônicas e EFD (Escrituração Fiscal Digital), portanto, tais provas não dependem de conhecimento técnico específico para analisá-las.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na apuração do imposto objeto de Benefício Fiscal relativo ao Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia – PROBAHIA, nos meses de julho a dezembro de 2019; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2020; janeiro a outubro e dezembro de 2021.

Conforme a descrição dos fatos, o Contribuinte utilizou créditos fiscais de ICMS de compra de insumos e serviços; créditos que são vedados pelo art. 2º da Resolução nº 20/2006, que concedeu à empresa, crédito presumido de 90% nas saídas de produtos do estabelecimento. O Registro de Apuração foi corrigido, sendo cobradas as diferenças não recolhidas, conforme demonstrativos anexos.

O Defendente alegou que não praticou qualquer infração à legislação tributária baiana, e por razões operacionais e econômicas a administração houve por bem incorporar a KILLING BAHIA TINTAS E ADESIVOS LTDA. ao Capital Social da controladora, ora Impugnante.

Disse que após consulta informal à Secretaria da Fazenda da Bahia, restou claro que seria exigida uma retificação, do benefício fiscal concedido pela Resolução 20/96, para que pudesse seguir usufruindo do crédito presumido concedido por meio desse ato. A partir da data da incorporação, que se deu em 17.01.2019, pagou o ICMS nas importações, bem como recebeu mercadorias de seus fornecedores com destaque e pagamento do imposto.

Como não podia usar o benefício, até que fosse ratificado – ou retificado, o benefício fiscal adquiriu e importou mercadorias tributadas pelo ICMS e pagou o imposto. Os créditos por esse imposto pago, decorrentes da regra da não cumulatividade é que estão sendo questionados na autuação fiscal.

Alega que registrou os créditos decorrentes de pagamento real e efetivo de ICMS nas aquisições e importações, durante determinado período e quando retificado o benefício, e o foi retroativamente, registrou os créditos, decorrendo daí o saldo credor que conduziu ao não pagamento de ICMS ora reclamado pelo lançamento fiscal.

Conforme art. 1º do Regulamento do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA, o referido programa tem por finalidade “promover a diversificação da matriz industrial do Estado, estimular a transformação no próprio Estado dos seus recursos naturais, interiorizar o processo industrial e incentivar o aumento da capacitação tecnológica, da qualidade dos bens e da produtividade do parque industrial baiano, visando sua maior competitividade”.

Por meio da Resolução nº 20/2006 foi concedido à KILLING S/A TINTAS E ADESIVOS o benefício do crédito presumido em 90% do imposto incidente nas operações de saídas de componentes para calçados, pelo prazo de (15) quinze anos, ficando estabelecido no art. 2º dessa Resolução que “fica vedada a utilização de demais créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços por parte da empresa”.



A Resolução nº 30/2019 retifica a Resolução 20/2006, que habilitou a KILLING BAHIA TINTAS E ADESIVOS LTDA. aos benefícios do PROBAHIA para alterar a titularidade para KILLING S/A TINTAS E ADESIVOS, constando expressamente que ficam mantidos os demais artigos.

As Resoluções de números 116/2021 e 119/2021 prorrogam os prazos de fruição dos benefícios concedidos à KILLING S/A TINTAS E ADESIVOS, mantendo as demais condições.

Na Informação fiscal, o Autuante mencionou que com base na Escrituração Fiscal Digital do período em que não havia sido retificada a Resolução, o Autuado lançou créditos presumidos de 90% do saldo devedor, e nesse mesmo período, também manteve os créditos de ICMS vedados pelo art. 2º da Resolução 20/2006 que obedece ao § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97, abaixo reproduzido.

"§ 3 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."

Informou que após a retificação da referida Resolução, em diversos meses, o Autuado manteve a mesma postura, lançando os créditos presumidos previstos e, ao mesmo tempo, registrando os créditos de ICMS vedados pelo art. 2º da mesma resolução em obediência ao § 3º do art. 1º do Decreto 6.734/97, e esses fatos acarretaram na presente autuação.

O fato de ter lançado ilegalmente os dois créditos é que gerou um saldo credor artificial, deixando o contribuinte de recolher, no período cobrado, o ICMS devido, conforme apresentado nos demonstrativos elaborados pela Fiscalização.

Diante das circunstâncias apuradas pelo Autuante, tendo o Contribuinte atingido os objetivos para os quais foi concedido o benefício fiscal, entendo que caberia ao Autuado, ao requerer a retificação com o objetivo de extensão dos benefícios obtidos, somente após o deferimento do pedido adotar as providências para fazer uso de forma legal do crédito presumido.

Entendo que não é correto o procedimento adotado pelo contribuinte, ao utilizar crédito presumido relativo ao benefício que lhe foi concedido, sem amparo na norma que lhe concedeu tal benefício e utilizar créditos vedados na própria Resolução. Agindo como procedeu, assumiu o risco e a responsabilidade pelo cometimento da infração que lhe foi imputada, bem como da multa e dos acréscimos legais decorrentes da autuação fiscal.

O Defendente também alegou inaplicabilidade da multa sugerida. Afirmou que a tipificação não se adequa aos fatos narrados na Autuação Fiscal. Na regra tipificada pela fiscalização (especificamente a letra "a" do inciso II do art. 42, há quatro hipóteses e nenhuma delas se encaixa nos fatos ora analisados e descritos no Auto e concluiu que, se alguma parcela do crédito for exigível, deverá sê-la sem a exigência da multa.

Observe que as multas e acréscimos tributários são decorrentes da autuação, e conforme estabelece o art. 39, V, "c" do RPAF/BA, *o Auto de Infração deve conter a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente*. Portanto, considerando que o lançamento foi efetuado por falta de pagamento tempestivo do imposto, tal fato implica exigência dos valores devidos com os acréscimos tributários e multas, e como já mencionado, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA prevê a indicação do percentual de multa cabível, inexistindo possibilidade de lavratura de Auto de Infração sem indicação de multa.

No caso em exame, o autuante indicou a multa de 60% com base no art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei 7.014/96. Não acato a alegação defensiva quanto à utilização da multa, haja vista que o mencionado dispositivo legal faz referência ao erro na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente, conforme apurado no levantamento fiscal, em razão da utilização indevida de crédito fiscal.

Portanto, a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a legalmente prevista para a irregularidade apurada e essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária,

O Defendente apresentou o entendimento de que, no presente caso, justifica a incidência do disposto no artigo 112, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional.

O art. 112 do CTN estabelece que *“a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida”*. Entretanto, não há como aplicar o referido dispositivo legal no presente processo, uma vez que não existem dúvidas quanto às infrações imputadas no Auto de Infração, ficando indeferida a solicitação do Defendente.

Entendo que é subsistente a exigência do imposto neste Auto de Infração, considerando que está comprovado pelo levantamento fiscal o cometimento da infração apurada, relativamente ao crédito fiscal utilizado indevidamente.

Face ao 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 279505.0004/23-0, lavrado contra **KILLING S.A. TINTAS E ADESIVOS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.529.388,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA