

A.I. Nº - 269140.0001/19-8
AUTUADO - LATAS INDÚSTRIA DE EMBALAGENS DE ALUMÍNIO DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.09.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0180-02/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE CONTRIBUINTE INDUSTRIAL QUE GOZA DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO ESTORNO DA PARTE QUE EXCEDA AO DÉBITO CORRESPONDENTE. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadoria no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar, que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Irregularidade demonstrada nos autos. Contribuinte não logra êxito em elidir a autuação. Infração caracterizada. Rejeitado pedido de redução ou cancelamento da multa sugerida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração foi lavrado em 29/03/2019 para exigir o ICMS no valor histórico de R\$1.479.227,95, acrescido de multa de 60%, decorrente da acusação a seguir.

INFRAÇÃO 01 – 01.05.29 – O contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior do que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria – Com repercussão.

A autuante complementa relatando que: *“Analisamos os valores das entradas e saídas ocorridas na LATAS INDUSTRIA DE EMBALAGENS DO BRASIL, CNPJ 24.168.115/0001-58, nos anos de 2016 e 2017, dos produtos oriundos da BALL EMBALAGENS LTDA, CNPJ 00.835.301/0001-35, empresa detentora do incentivo fiscal do programa DESENVOLVE, Resolução nº 173/2010. Foi constatado a venda de mercadorias adquiridas na BALL EMBALAGENS pela LATAS IND. DE EMBALAGENS, especificamente tampas de latas, com ICMS de valor inferior ao das entradas, contrariando o disposto no artigo 312, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto 13780/12. A empresa deveria ter efetuado os estornos dos créditos fiscais nos valores que superam os débitos fiscais relacionados. Após efetuado o referido estorno mês a mês, resultou repercussão de imposto a pagar nos meses de setembro a dezembro de 2016, janeiro e fevereiro de 2017, maio a agosto de 2017, nos valores constantes nos demonstrativos resumo e analíticos anexados ao Auto de Infração. As tampas cujos créditos foram levantados neste procedimento, constam nos demonstrativos apensados. O contribuinte foi intimado a fornecer o número da nota fiscal de entrada correspondente a cada nota de saída interestadual. A partir desse rastreamento foi determinado o ICMS unitário de entrada e o crédito correspondente a cada saída e mercadoria. O valor do ICMS cobrado somou R\$1.479.227,95”*.

Multa tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 312, inc. V do RICMS/2012 c/c art. 34, inc. III e XV da Lei nº 7.014/96.

A impugnação apresentada pela autuada às fls. 119 a 145, inicialmente reproduz a infração e após o relato dos fatos, diz que o auto de infração não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento das acusações.

Preliminarmente argui nulidade do lançamento em razão de entender que a descrição dos fatos é deficiente e não atende aos requisitos de validade, não se encontrando revestido de certeza e liquidez, pois na forma pela qual foi lavrado e apresentado, impediu o exercício do direito de defesa, garantido pela Constituição Federal no artigo 5º, inciso LV.

Recorre ao RPAF/99, art. 39, inc. III, para ressaltar a determinação de que a descrição dos fatos que fundamentam a autuação seja feita de forma clara e precisa, sob pena de nulidade, consoante o art. 142 do Código Tributário Nacional, e assim, o auto de infração é nulo nos termos do artigo 18, inc. IV, alínea “a”, do citado regulamento.

Afirma que a autuação descreve de forma genérica a falta de estorno dos créditos fiscais relativos as aquisições da BALL EMBALAGENS LTDA., em razão do valor do imposto creditado ser maior do que o do imposto debitado, e, portanto, entende que o autuante, por presunção, assim concluiu, sem demonstrar a verdade dos fatos.

Afirma que a suposta ausência do estorno, exigido em razão de pretensa diferença de valores creditados nas entradas e nas saídas autuadas, não deveria, por si só, ensejar a presunção de que houve a prática de infração, haja vista que a atividade administrativa não admite meras ilações.

Diz ser impossível, pela forma que foi produzida, a autuação, permitir o combate do mesmo em razão de ser o lançamento deficiente do requisito essencial aos atos administrativos, que é a motivação.

Transcreve lição de Celso Antônio Bandeira de Mello acerca do princípio da motivação, que guarda consonância com as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório e complementa que, em respeito aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade a serem observados no Direito Tributário, a fiscalização não poderia acusar o contribuinte da prática de infração sem verificar o que de fato ocorreu.

Conclui que pelos motivos expostos, que o auto de infração ofende o princípio da motivação dos atos administrativos e, por consequência, as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, devendo assim ser anulado por notório vício formal.

Apresenta como razões para o cancelamento da autuação, a inobservância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no §2º, item I, do artigo 155 da Constituição Federal, sendo a negativa do creditamento correspondente a negativa de um direito constitucionalmente garantido, sem qualquer fundamento legal, princípio este, pontua, está sendo desrespeitado pelo estado da Bahia no artigo 28 da Lei nº 7.014/96, copiado.

Destaca que, no presente caso, a autuante alega que o creditamento realizado é ilegal, pois teria o contribuinte tomado créditos de mercadorias, cujo valor debitado na saída teria sido inferior ao crédito decorrente da entrada, sendo que considera o procedimento adotado em conformidade com a legislação.

Ensina que a Constituição e a Lei Complementar nº 87/96 circunscrevem as vedações ao uso do crédito fiscal aos casos de isenção ou de não incidência do imposto, conforme os artigos 155, inciso II, § 2º, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, e art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, e cita como exemplo desse mesmo entendimento defendido pelo CONSEF, o Acórdão CJF nº 0301-11/16.

Complementa que o auto de infração não se refere a isenção ou não incidência do imposto, não havendo que se falar em qualquer vedação ao creditamento, tampouco, qualquer obrigatoriedade de proceder ao seu estorno. Assim, diz ter direito ao crédito fiscal apropriado, pelo exposto e também considerando que não tomou crédito a maior, e sim somente aquilo que é devido.

Transcreve ensinamento do doutrinador Ives Gandra da Silva Martins, sobre a não-cumulatividade do ICMS, e do Professor Roque Antonio Carrazza, acerca da impossibilidade de vedação a não-cumulatividade.

Conclui que respeitou os exatos termos da legislação vigente, o que certamente levará o julgamento a total improcedência da autuação.

Ao tratar da impossibilidade de transferência do ônus financeiro do benefício concedido a outro contribuinte pelo estado da Bahia, relata que a empresa BALL EMBALAGENS LTDA. é beneficiária do programa DESENVOLVE, por meio da RESOLUÇÃO nº 173/2010.

Assim, ao adquirir produtos da BALL EMBALAGENS LTDA., bem como de qualquer outra empresa, afirma não ser obrigada a saber se estes fornecedores usufruem de algum benefício fiscal, não sendo razoável obrigar a empresa adquirente a investigar quais benefícios fiscais seus fornecedores usufruem, uma vez que tal informação, muitas vezes, está sujeita ao sigilo fiscal.

Assegura que, nas notas fiscais emitidas pela BALL EMBALAGENS LTDA., não há qualquer informação referente ao benefício fiscal a ela concedido (Doc. 06), uma vez que os benefícios fiscais decorrem de um tratamento especial concedido pelo Estado a um contribuinte, sendo que a relação jurídica somente ocorre entre essas duas partes, não podendo ser oposta a terceiros.

Diz que o crédito de ICMS estava devidamente destacado no documento fiscal recebido e, portanto, o aproveitou nos termos da legislação em vigor. Também afirma que nos documentos fiscais não possuem uma divisão entre o valor efetivamente pago pelo contribuinte anterior e o valor que é oriundo de um crédito presumido concedido pelo Estado.

Complementa que no presente lançamento o estado da Bahia está tentando opor a um contribuinte terceiro de boa-fé, o ônus de um crédito presumido por ele próprio conferido a outro, além do fato de exigir o estorno do crédito sem comprovar que houve o repasse do “benefício” financeiro auferido, representando a subtração de uma parcela do seu patrimônio.

Faz breve explanação sobre o Programa DESENVOLVE, transcrevendo trechos do Decreto nº 8.205/2002, enfatizando que concedendo aos contribuintes benefícios fiscais, o Estado da Bahia abre mão de parte de sua arrecadação, tendo em contrapartida o fomento da economia, de forma que não se pode aceitar que o Estado queira, em momento posterior, transferir a terceiros o ônus desse benefício fiscal concedido.

Defende a não aplicação do artigo 312, inciso V, do RICMS/2012 nas operações entre partes não relacionadas, dispositivo que serviu de base para a exação fiscal, apesar da deficiente descrição fática elaborada pelo autuante.

Transcreve o citado dispositivo regulamentar para concluir que nenhuma empresa estaria disposta a promover vendas corriqueiras por preço inferior ao valor pago no momento da aquisição de suas mercadorias, uma vez que não seria economicamente viável.

Enfatiza que ao editar o art. 312 do RICMS, o legislador tentou evitar que empresas interdependentes trabalhassem livremente na geração e utilização de créditos de ICMS em razão do sacrifício financeiro em uma ponta que pode ser compensado pelo aproveitamento de créditos em outra. Entendimento esse, diz ser confirmado pela alteração do artigo através do Decreto nº 17.815/2017, ao incluir o texto *“exceto se autorizado mediante regime especial para transferência do valor do crédito fiscal excedido ao remetente para uso exclusivo na compensação do saldo devedor passível de incentivo”*.

Conclui assim, que não há de se cogitar outra aplicação para o dispositivo senão aquela entre partes relacionadas. Isso porque se o remetente for concorrente do destinatário, como é o caso, não há razão, a princípio, de um competidor auxiliar outro no recebimento de tais créditos.

Evoca o Acórdão CJF nº 0301-11/16 – Doc. 07, onde se verifica a aplicação do referido artigo para empresas que são do mesmo grupo, ressaltando-se a função da referida norma justamente para se evitar a suposta prática de manipulação de crédito do ICMS.

Grifa não possuir qualquer relação com a empresa BALL EMBALAGENS LTDA., não podendo concluir que está promovendo vendas de produtos por valores inferiores ao valor pago, a fim de obter alguma vantagem tributária na manipulação de créditos do ICMS, de forma que a aplicação do art. 312, inciso V, do RICMS/BA se mostra inapropriada no presente caso, pois, foge ao espírito da norma, não devendo prosperar.

Passando a abordar a possibilidade de manutenção do crédito, mesmo quando a operação subsequente é tributada com alíquota inferior à da operação de entrada das mercadorias, ressalta que as operações realizadas com a BALL EMBALAGENS LTDA. são operações internas, sendo tributadas com alíquota interna de 18% pelo ICMS, cujos produtos adquiridos são destinados em grande parte a outros estados da Federação, com incidência do ICMS à alíquota de 12%.

Explica que devido ao pequeno valor agregado nas operações realizadas, em muitas situações o imposto destacado na operação subsequente é inferior ao imposto destacado na aquisição dos insumos na operação anterior, entretendo, afirma, que tal fato não o obriga a proceder ao estorno dos créditos do imposto, sendo válido o aproveitamento dos créditos nos limites do débito a ser quitado na operação subsequente e a acumulação do valor excedente, conforme disposição do artigo 26, parágrafo 4º da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz.

Defende que o referido saldo credor poderá ser aproveitado pelo contribuinte nos termos do artigo 317 do RICMS/2012, que reproduz.

Conclui que, em vez do estorno exigido pela autuante, é devida a manutenção e acúmulo do crédito eventualmente excedente, sem prejuízo de sua utilização imediata no limite do débito atinente às operações subsequentes, não podendo ser exigido o estorno do crédito fiscal, uma vez que uma lei prevê os exatos termos em que o saldo credor é gerado, não fazendo qualquer distinção acerca da existência, ou não, de benefícios fiscais na operação.

Alerta ser incorreta a determinação do custo de saída pela autuação, pois está baseada em parâmetros de cálculos totalmente equivocados, que originaram demonstrativos de cálculos desamparados de fundamento fático ou legal.

Destaca que os parâmetros utilizados para os cálculos foram equivocados, pois foi utilizada como referência os valores de ICMS destacados nas notas fiscais para verificar a diferença de créditos e débitos supostamente existente na entrada e na saída das mercadorias autuadas.

Explica que o ICMS é calculado sobre o valor total da nota fiscal, englobando além do próprio tributo e dos valores da mercadoria, os valores a serem pagos a título do PIS/COFINS. Diz que no cálculo, ao considerar o valor do ICMS da nota fiscal, o autuante não neutralizou os efetivos preços das mercadorias nas entradas e saídas analisadas, o que é fundamental para o caso, haja vista as diferenciadas alíquotas aplicadas em cada momento, 18% na entrada e 12% na saída.

Ensina que por força dessa diferença de alíquotas, deve a fiscalização buscar determinar os preços líquidos, ou seja, sem tributos, para efeitos de comparação, evitando a majoração indevida das entradas pela simples inclusão de uma alíquota maior de ICMS quando comparadas àquela alíquota de saída.

Explica que, por custo, deve-se entender o valor líquido, já que os tributos recuperáveis, como já devidamente exposto, não compõem o custo unitário.

Apresenta exemplos de notas fiscais de entrada e saídas de mercadorias, referindo-se especificamente a nota fiscal nº 6.452, de 01/02/2017 com destino à BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA, o preço unitário por milheiro de tampas é R\$108,1398. Consultando-se os sistemas internos, vê-se que as mercadorias vendidas através dessa nota provêm das aquisições da BALL EMBALAGENS efetuadas através das notas de números 10.778 e 10.834, de 13/10/2016 e 25/10/2016, com preço unitário de R\$ 99,6564.

Nota fiscal de saída nº 7.849, de 30/03/2017, também com destino à BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA, o preço unitário é R\$108,1398. A compra desses lotes foi realizada através das notas 10.867, 11.353 e

11.450, datadas de 27/10/2016, 20/02/2017, com preços de R\$99,6564, R\$101,8007 e R\$100,1100. Ou seja, o preço de venda é superior ao de compra.

Apresenta levantamento anexo – Doc. 08, onde examina por amostragem as operações autuadas e demonstra que analisando o preço líquido de aquisição e o preço líquido de venda, constata-se que o valor de saída é superior ao valor de entrada, que ocorre em razão da carga tributária imposta em ambas as operações.

Cita o CPC 16 (R1) – 2009, parecer do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, que corrobora com o entendimento demonstrado, no que diz respeito aos aspectos contábeis da situação em questão.

Requer a conversão do processo em diligência para refazimento dos cálculos, de modo a concluir que não há qualquer estorno devido.

Quanto a multa exigida, diz não caber sua aplicação assim como a atualização dos valores uma vez que não cometeu qualquer irregularidade, afirma.

Defende o afastamento da multa, também por considerar o seu caráter confiscatório, haja vista a ausência de razoabilidade e proporcionalidade, aplicada ao caso em análise, posto que o montante equivale a abusivos 60% do valor do imposto, objeto da autuação.

Escreve longa explanação acerca do caráter confiscatório da multa, recorrendo aos dispositivos constitucionais e legais, trazendo em seu socorro a jurisprudência acerca do tema, transcrevendo excertos de julgados em tribunais superiores.

Por fim, diz que em razão da inconstitucionalidade da multa aplicada, é oportuno reconhecer de plano o seu caráter confiscatório para afastar na integralidade sua aplicação ou ao menos que esta seja reduzida a patamares razoáveis de 20% do valor do imposto.

Adverte aos julgadores quanto ao impacto da decisão a ser proferida neste julgamento, em razão da provável hipótese de que, alcançando-se a esfera judicial, o estado da Bahia restará vencido, e assim, o valor dos honorários a que será condenado terá como base o valor do crédito tributário de R\$2.563.194,81, equivalente a mais de 2.500 salários mínimos, neste caso, a condenação poderá variar entre 5% e 8% do valor da causa, ou seja, a Fazenda Pública poderá arcar com o pagamento de honorários entre R\$128 mil e R\$205 mil.

Lembra a vinculação entre as decisões proferidas na esfera administrativa e as consequências financeiras da esfera judicial, mormente considerando que, a partir da vigência do CPC/2015, o juiz está adstrito aos patamares de condenação em honorários previstos no artigo 85, § 3º do referido diploma legal.

Requer que, preliminarmente, seja declarado nulo o auto de infração, caso assim não entenda, que o mesmo seja julgado improcedente, caso contrário, que seja afastada a multa aplicada e sua respectiva atualização.

Requer, ainda que, todas os avisos e intimações sejam realizadas exclusivamente em nome dos advogados com endereço profissional indicados na defesa.

A informação fiscal prestada pela autuante, às fls. 195 a 208, inicialmente reproduz a infração e refuta a arguição de nulidade, por entender que o auto de infração foi lavrado em obediência ao disposto no art. 39 do RPAF/99.

Ressalta que, em 28/06/2017, antes da lavratura do auto de infração, o contribuinte recebeu cópia dos demonstrativos e teor da autuação, via e-mail, em 12/06/2017, tendo entendido a situação posta tanto que posteriormente apresentou sua defesa demonstrando a compreensão dos fatos.

Relata ter analisado os valores das entradas e saídas de mercadorias da autuada, que exerce a atividade de fabricação de latas de alumínio, é beneficiária do programa DESENVOLVE, conforme RESOLUÇÃO nº 12/2016 e promove a revenda dos produtos adquiridos, especificamente, tampas de latas.

Prossegue o relato, dizendo que a autuada, vende as tampas, adquiridas de terceiros, e o corpo das latas, fabricados por ela, para grandes cervejarias. Dentre as operações analisadas, encontrou operações de venda de tampas de alumínio, adquiridas na BALL EMBALAGENS, CNPJ 00.835.301/0001-35, empresa beneficiária do programa DESENVOLVE, Resolução nº 173/2010, pela autuada, com destaque de ICMS de valor inferior ao das entradas, e a falta do respectivo estorno do crédito, determinado pelo artigo 312, inciso V do RICMS/2012, que reproduz.

Diz que a autuada deveria ter efetuado os estornos dos créditos fiscais nos valores que superaram os débitos fiscais relacionados no período de setembro de 2016 a agosto de 2017, cuja repercussão do imposto foi cobrada neste auto de infração nos meses citados, fls. 09, 10 e 11.

Explica que constam nos demonstrativos, fls. 09 a 62 e gravado em mídia anexa, os valores referentes as tampas cujos créditos foram levantados no procedimento fiscal.

Esclarece que durante a fiscalização, a empresa foi intimada a fornecer o número da nota fiscal de entrada correspondente a cada nota de saída arrolada na autuação, fls. 19, 20, 35, 48 e 49, de forma a permitir a determinação correta do ICMS unitário de entrada e consequentemente identificar o valor do crédito correspondente a cada mercadoria saída do estabelecimento, cujo crédito superou o débito, e deveria ser estornado como determina o art. 312, inc. V do RICMS/2012.

Complementa que fornecida pela autuada o número das notas fiscais de entradas correspondentes, foram elaborados os demonstrativos de fls. 12 a 62, e por fim, efetuado o estorno no Livro de Apuração e determinada a repercussão do imposto, fls. 09, 10 e 11, referente aos períodos de setembro de 2016 a agosto de 2017, que totalizou R\$1.479.227,95.

Frisa que o estorno do crédito exigido pelo RICMS/2012, refere-se a uma situação específica, ou seja, o contribuinte deve estornar o crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, quando adquiridos de estabelecimento industrial que fruir de incentivo fiscal, *“no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria”*.

No caso concreto, entende que não houve desobediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e que apesar do direito ao crédito fiscal do ICMS constituir uma regra do imposto, este não é direito absoluto tendo a Constituição permitido a regulamentação e limitações deste uso.

Quanto ao benefício fiscal previsto no programa DESENVOLVE, informa que *“...o incentivo fiscal em forma de abatimento do ICMS devido, concedido ao fornecedor das tampas, no caso a BALL EMBALAGENS, apesar de não ser uma isenção parcial, a esta se equipara no que diz respeito a compensação com o ICMS devido na operação de posterior, e acarreta a anulação do crédito a ele relativo. Ressalte-se quando concede o benefício o Estado está renunciando receita.”*

Complementa que o crédito fiscal gerado pelo beneficiário do DESENVOLVE em suas notas fiscais de saída, é totalmente devido ao destinatário das mercadorias adquiridas, entretanto, este crédito deve ser reduzido na hipótese do débito gerado na saída das mesmas mercadorias ser a ele inferior.

Transcreve os Acórdãos do CONSEF CJF nº 0284-11/16 e JJF nº 0135-03/18, onde foi decidido pela procedência de autos de infração tratando de matéria semelhante.

Esclarece que a autuação procurou analisar o valor do ICMS incidente sobre a operação de entrada e de saída de produto beneficiado por programa de incentivo fiscal instituído pelo Estado da Bahia em um mesmo período, a fim de aferir se o valor atribuído na entrada (crédito) não excede ao atribuído na saída (débito) e se for o caso, exigir o estorno, quando o crédito relativo ao produto beneficiado for superior ao débito gerado. Portanto, não se trata de avaliar e valorar os estoques não cabendo a arguição da não exclusão do ICMS e PIS/CONFINS no custo dos produtos.

Pontua que a autuada solicitou regime especial para aquisição e posterior revenda de tampas metálicas na Bahia, sem necessidade de ingresso físico no estabelecimento da adquirente, cujo pedido, transcreve: *“A REQUERENTE pretende obter desta Secretaria da Fazenda um REGIME ESPECIAL, que permita a aquisição das Tampas metálicas da Latapack Ball para posterior revenda para seus clientes, sem a necessidade das referidas tampas ingressarem fisicamente no*

seu estabelecimento, ou seja, a REQUERENTE procederá com a aquisição das tampas e imediata revenda para os clientes, diretamente de Simões Filho, dispensando a volta para Alagoinhas para emissão do documento Fiscal.”

Quando da instrução do pedido do Regime Especial, a IFEP-Norte, instada a se manifestar, opinou pelo deferimento do pleito, ressalvando a necessidade de observar as regras de estorno dos créditos previsto no art. 312, inc. V do RICMS/2012.

O parecer final, decidiu pelo deferimento do pedido, fazendo referência às observações da IFEP-Norte, alertando que o contribuinte deve cumprir as demais obrigações, principal e acessórias, previstas na legislação estadual.

Afirma ter verificado que a autuada aplicou o regime especial para comprar da indústria BALL EMBALAGENS e vender como distribuidor, sem, contudo, cumprir as regras estabelecidas no regime especial e na legislação estadual. Cita como desobediência o procedimento adotado quando realizou vendas para outros estados, o que não foi autorizado pelo regime especial, assim como não observou o disposto no art. 312, inc. V do RICMS/2012.

Informa que em muitos casos vendeu as mercadorias a um preço inferior ao preço de aquisição, ou, aplicou uma margem de valor agregado irrisória, o que aumentou ainda mais a diferença entre o crédito e o débito.

Apresenta, como exemplo, a nota fiscal nº 012.840, de venda, das mercadorias código 900172, e demonstra que o preço líquido de venda é menor que o de compra. E, portanto, a empresa se creditou do ICMS de R\$19,91 (total de R\$19,91 x 7.983,99 = R\$158.961,24) e se debitou de R\$11,95 (total de R\$11,95 x 7.983,99 = R\$95.382,07). Assim, deveria ter estornado R\$63.579,17 conforme demonstrativo fl. 34.

Apresenta tabela contendo diversos exemplos relativos as mesmas ocorrências e destaca que tal procedimento, torna-se atrativo em função da tampa ser vendida para as cervejarias em conjunto com o corpo da lata. O corpo da lata é produzido pela empresa que atua como indústria e como atacadista, além de ser beneficiária do Programa DESENVOLVE. Assim, recolhe ao estado 19% do valor do ICMS devido pelas mercadorias por ela produzidas.

Informa que, no CD anexo, consta o cálculo do DESENVOLVE do contribuinte, dos estornos e o livro de apuração, assim como o demonstrativo do crédito estornado e a repercussão do imposto a pagar no mês.

Por fim, aguarda que o auto de infração seja julgado procedente.

É o relatório.

VOTO

Consiste o lançamento, em análise, de uma única infração impugnada pelo sujeito passivo, referente a acusação de o mesmo não ter estornado crédito fiscal conforme relatado.

O sujeito passivo teve conhecimento do início da ação fiscal, que culminou com o presente auto de infração quando da INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS, encaminhada através do DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO – DTE, postado em 23/01/2019 do qual tomou ciência em 24/01/2019 conforme fl. 06. Desse modo, foi observado o que dispõe o art. 26, inc. II do RPAF/99.

A autuada, inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia na condição NORMAL, apura o ICMS pelo regime de conta corrente fiscal, portanto, deve observar as determinações legais quanto aos limites de direito ao creditamento do imposto, assim como os casos de débito na apuração mensal do ICMS a recolher.

A arguição de nulidade suscitada na defesa, fundamenta-se no entendimento da autuada que o lançamento não atende aos requisitos para ser considerado válido, não havendo certeza e liquidez na apuração, fato que a impede de exercer o direito da ampla defesa.

Também alega que o auto de infração afronta o princípio da motivação dos atos administrativos.

Preliminarmente, lembro que no âmbito do processo administrativo tributário, o princípio da motivação, também denominado princípio da fundamentação, refere-se à exposição das razões de direito que levam a administração pública a analisar os fatos e observar a legalidade, devendo o contribuinte, quando autuado, analisar atentamente a fundamentação jurídica, a motivação, independentemente da fundamentação legal, dispositivos mencionados como infringidos, que caracteriza a ausência da motivação.

No caso em análise, no corpo do auto de infração, a autuante faz um relato detalhado dos procedimentos adotados e as conclusões resultantes dos exames efetuados através dos roteiros fiscais estabelecidos na legislação, ou seja, todos os elementos que sustentam os motivos da exigência fiscal.

Consta, à fl. 03, o Demonstrativo de Débito com a indicação clara das datas de ocorrência e vencimento do imposto exigido, a base de cálculo, alíquota e o valor devido, assim como o valor dos acréscimos moratórios, a multa e o total do débito. Foram explicitadas as reduções possíveis da multa, de acordo com a data de pagamento do débito e a tabela de correção dos acréscimos legais, elementos necessários para esclarecer a acusação fiscal demonstrando que a autuante observou as determinações do art. 39, do RPAF/99.

Dessa forma, foram observadas e atendidas as exigências contidas na legislação tributária de modo a permitir ao sujeito passivo o exercício pleno do seu direito de defesa, haja vista que lhe foram entregues todos os documentos e demonstrativos elaborados pela autuante, conforme assinatura de preposto da autuada nos documentos de fls. 02 e 03, fato inclusive não negado na defesa.

Constato também, à fl. 08, cópia de comunicação via e-mail destinado ao preposto da autuada, onde foram apresentados o resultado parcial da fiscalização, comprovando o conhecimento e acompanhamento de todo o trabalho fiscal pela empresa autuada.

Portanto, não foi violado o princípio da motivação, pois o auto de infração foi lavrado com a demonstração e origem dos valores lançados no demonstrativo de débito, inclusive, com base no exame na Escrituração Fiscal Digital – EFD, entregue pelo contribuinte e dos documentos fiscais acostados aos autos. Também, não há que se falar em insegurança na determinação da infração, pois, o auto de infração contém a descrição completa dos fatos com a indicação do período da ocorrência da infração, tornando possível a verificação com clareza como foram apurados os valores dos débitos lançados, além de estarem anexados aos autos os demonstrativos dos levantamentos realizados às fls. 09 a 62.

Saliento que os possíveis equívocos de cálculo dos débitos, cometidos pela autuante na utilização dos dados no levantamento fiscal, não implicam em nulidade do lançamento, sendo, nestes casos, necessário decidir pela sua procedência ou não, hipóteses que serão analisadas quando do exame do mérito.

Concluo, portanto, que no plano formal, o lançamento está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos estão consoantes com o Regulamento do ICMS, foram observadas as disposições contidas na Lei nº 7.014/96 e no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidades arguidas.

Adentrando no mérito, a exigência do crédito tributário decorre da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, referente a entradas de mercadoria no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, em que o valor do imposto creditado é maior que o imposto debitado.

A fiscalização, conforme demonstrado nos levantamentos, apurou o estorno que resultou em saldo devedor, confrontando o valor de crédito utilizado pela empresa decorrente da aquisição e o valor debitado nas saídas da mesma mercadoria, especificamente, tampas de latas, quando

verificada a repercussão no recolhimento do ICMS devido. Foram examinadas as operações de 2016 e 2017, onde ficou constatado que o contribuinte deixou de recolher o imposto nos meses de setembro a dezembro de 2016 e janeiro, fevereiro, maio a agosto de 2017.

No caso em análise, a hipótese de incidência encontra-se descrita no art. 312, inc. V do RICMS, *in verbis*:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...)

V - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria, exceto se autorizado mediante regime especial para transferência do valor do crédito fiscal excedido ao remetente para uso exclusivo na compensação do saldo devedor passível de incentivo.

Ao se defender, o contribuinte nega ter cometido a infração à legislação a ele imputada sob o argumento que adquire mercadorias no mercado interno, utilizando a alíquota interna vigente, e consequentemente, apropriando-se do crédito do ICMS devido nessas operações. Declara que não usufrui de quaisquer benefícios fiscais instituídos pelo Estado da Bahia, sendo todas as suas operações subsequentes tributadas e, portanto, o crédito fiscal do ICMS a ser apropriado de forma integral é absolutamente necessário, para preservar o princípio da não cumulatividade do imposto.

Na informação fiscal, a autuante esclarece que o contribuinte fabrica latas de alumínio e é beneficiária do Programa DESENVOLVE, conforme RESOLUÇÃO 12/2016, revende os produtos adquiridos de terceiros e vende o corpo das latas, que são por ela fabricados, para grandes cervejarias.

Foi constatada a venda de tampas de alumínio, adquiridas na BALL EMBALAGENS LTDA., empresa que é habilitada no Programa DESENVOLVE, conforme RESOLUÇÃO nº 173/2010, fl. 112 e, portanto, usufrutuária de incentivo fiscal previsto no programa, com ICMS no valor inferior ao das entradas, e a falta do respectivo estorno do crédito determinado pelo artigo 312, inciso V do RICMS/2012, acima transcrito.

Corretamente, a autuante adverte que a empresa solicitou através do processo nº 074549/2016-5 a concessão de regime especial para aquisição e posterior revenda de tampas metálicas na Bahia, sem necessidade de ingresso físico no estabelecimento da adquirente. Na oportunidade, em parecer intermediário a IFEP-NORTE se pronunciou favoravelmente à concessão sob a condição de que fossem atendidos os requisitos expostos, em particular observar o disposto no art. 312, inc. V do RICMS/2012. Contudo, quando do uso do regime especial, a autuada adquiriu mercadorias da BALL EMBALAGENS e as revendeu, atuando como distribuidor, sem, cumprir o determinado pelo art. 312, inc. V do RICMS/2012.

O fato de o autuado estar amparado ou não por algum benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, é irrelevante para determinar o necessário estorno de crédito exigido pelo Regulamento do ICMS/2012 e sim o fato da vendedora das mercadorias ser contemplada com algum benefício fiscal, que, ao vender seus produtos obriga a adquirente destas mercadorias, a estornar o crédito destacado, comparando com o valor do imposto nas saídas, se aquele fosse maior.

No caso concreto, o estorno está sendo exigido do adquirente, o autuado – quando comprou mercadoria de empresa industrial beneficiária de incentivo fiscal. Foi exatamente o que ocorreu.

Compulsando os autos e da análise mais atenta aos demonstrativos sob a perspectiva do citado dispositivo regulamentar acima reproduzido, não resta dúvida acerca do acerto da autuação. Os fatos, fartamente demonstrados indicam que a autuada adquiriu mercadorias de contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, usufrutuária de benefício fiscal do programa DESENVOLVE, apropriou-se dos créditos fiscais decorrente destas aquisições e ao revender a mesma mercadoria, o fez com débito do imposto a menor que o correspondente crédito, fato comprovado pelos documentos.

Exatamente, nesta situação deve ser observada a determinação regulamentar que exige do sujeito passivo proceder ao estornar o crédito fiscal, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

Oportuno registrar que a única exceção para o não estorno de tais valores, está prevista no já referido inciso V, do art. 312 do RICMS/2012, quando faz a seguinte ressalva: “...*exceto se autorizado mediante regime especial para transferência do valor do crédito fiscal excedido ao remetente para uso exclusivo na compensação do saldo devedor passível de incentivo*”.

A autuada não contesta a apuração do ICMS exigido, limitando-se a negar o cometimento da infração, alegando inconstitucionalidade do dispositivo do Regulamento do ICMS/2012 que exige o estorno do crédito e apresentando dois exemplos para descaracterizar a acusação.

Quanto ao julgamento trazido pela autuada em seu socorro, verifico não servir para tal. O trecho do Acórdão CJF nº 0301-11/16, citado na defesa, na verdade corresponde a um trecho do voto divergente. O julgamento decidiu em não prover o recurso voluntário, mantendo a decisão da 5ª JF, conforme Acórdão nº CJF 0019-05/16 que julgou o auto de infração procedente em parte, entendendo como correto o estorno de crédito em caso semelhante ao aqui discutido.

Importante deixar registrado que não existe a possibilidade do contribuinte definir a forma de apurar e recolher o tributo devido, cabendo-lhe observar os ditames regulamentares vigentes.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade da legislação estadual, deixo de apreciar, por não incluir na competência deste Órgão Julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inc. I do RPAF/99.

Em relação à arguição de que a multa sugerida, se revela inconstitucional, confiscatória, abusiva e desproporcional, violando princípios constitucionais, ressalto que o art. 150, inc. IV da Constituição Federal, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Não há, portanto, violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, na medida em que a multa sugerida é adequada e corretamente aplicada conforme previsão em lei.

Ressalto que o art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, reproduzido no art. 158 do RPAF/99, não prevê para este órgão julgador a competência para reduzir multas decorrentes de infrações que tenham implicado na falta de recolhimento de tributo, cabendo exclusivamente a prerrogativa de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação.

Quanto ao pedido para que os avisos e intimações sejam realizadas exclusivamente em nome dos advogados com endereço profissional indicados na defesa, indefiro, por não ter respaldo legal, haja vista o que dispõe o artigo 108, do RPAF/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127.

Pelo exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0001/19-8**, lavrado contra **LATAS INDÚSTRIA DE EMBALAGENS DE ALUMÍNIO DO BRASIL LTDA.**, devendo o Autuado ser intimado a recolher o imposto no valor de **R\$1.479.227,95**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inc. III, alínea, “f” da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR