

**PROCESSO** - A. I. Nº 269140.0004/19-7  
**RECORRENTE** - LATAS INDÚSTRIA DE EMBALAGENS DE ALUMÍNIO DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0136-01/19  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/07/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0111-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS DE CONTRIBUINTE INDUSTRIAL. VALOR DO IMPOSTO CREDITADO MAIOR QUE O DEBITADO. EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA DAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS SUBSEQUENTES. MULTA PERCENTUAL. 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 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. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 1ª JF, que julgou em decisão unânime, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$2.411.356,39, referente apenas à multa de que trata o art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, em decorrência do cometimento de uma infração:

**Infração 01.** – *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 (BALL EMBALAGENS LTDA, CNPJ 00.835.301/0001-35) que goza de incentivo fiscal (Desenvolve) 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 – não tendo havido repercussão na falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. (RV).*

**Data da Ocorrência:** Entre 30/09/2017 e 31/12/2017. **Valor:** R\$ 2.411.356,39.

Após concluída a instrução, os autos foram remetidos para apreciação da 1ª JF, que entendeu por bem, julgar, em decisão unânime, Procedente o Auto de Infração em epígrafe nos seguintes termos:

*“Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento administrativo, pois a auditora expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.*

*Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF-BA/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos*

aspectos abordados na impugnação.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Com fundamento no art. 147, I, "a" do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência. Todos os elementos necessários ao julgamento da lide estão presentes nos autos.

No mérito, o art. 312, V do RICMS/12 dispõe que:

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.

Constata-se que o contribuinte foi intimado para fornecer o número das notas fiscais de entrada correspondentes às de saída objeto da Autuação (fls. 17, 30, 31, 42). Desse modo, mostram-se corretos e compreensíveis os valores constantes dos demonstrativos de fls. 7 a 44.

Com relação ao argumento de que a autuação contraria o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º da CF) e as regras de creditamento dos artigos 19 e 20 da LC 87/96, assiste razão à autuante, pois, de fato, o art. 312, V do RICMS/12 prevê que o contribuinte deve estornar o crédito fiscal relativo às entradas acima referidas, entendimento assentado, por exemplo, no Acórdão CJP 0284-11/16.

**CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. IMPOSTO CREDITADO NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DEBITADO NAS SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Ficou comprovado nos autos que o contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal nas entradas de mercadorias adquiridas de contribuinte que goza de incentivo fiscal em decorrência da diferença entre o valor creditado a mais na entrada que o débito correspondente na saída.

Relativamente ao questionamento sobre a falta de exclusão do ICMS e PIS/CONFINS, não se trata de valoração de estoques, mas sim de comparação entre o valor do ICMS incidente sobre a operação de entrada e o da operação de saída de produto beneficiado. Cabe, nesse ponto, reproduzir trecho do Relatório supra, com vistas ao registro de que o defendente:

(...) solicitou regime especial para aquisição e posterior revenda de tampas metálicas na Bahia, sem necessidade de ingresso físico no estabelecimento da adquirente. Para tanto entrou com Procedimento Administrativo Fiscal nº 074549/2016-5 (reproduzido), requerendo um regime especial, conforme resumidamente abaixo:

‘Pelo Processo Produtivo, tem-se que as embalagens metálicas são compostas basicamente por lata e tampa, que juntas formam um só corpo e desta forma são vendidas ao cliente.

sendo assim, a REQUERENTE, que está instalada no município e Alagoinhas, somente produz o corpo da embalagem (lata), sendo imprescindível a aquisição da tampa em outro estabelecimento para completar o conjunto da embalagem metálica e revendê-las a seus clientes;

Por este motivo a REQUERENTE, pretende adquirir internamente no Estado da Bahia as tampas da empresa LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA (CNPJ 00.835.301/0001-35) situada no município de Simões Filho, para que possa fornecer as embalagens metálicas completas a seus clientes situados na Bahia e em outras Unidades da Federação.;

Contudo a necessidade de ingressar fisicamente com as tampas metálicas adquiridas do fornecedor em Simões Filho, para promover a posterior saída do conjunto de produto acabado e/ou revenda das tampas, impõe a requerente, um alto custo de frete nas aquisições desses materiais.

Ademais, oportuno salientar que a REQUERENTE lançar mão de venda a ordem para fins de aquisição das tampas, seu sigilo negocial fica exposto, prejudicando assim a competitividade concorrencial;

E, adicional, vale ressaltar que a REQUERENTE está em processo avançado de estudos de viabilidade econômica para implantação de uma unidade de produção de tampas metálicas no seu parque fabril de Alagoinhas. com vistas a verticalizar sua produção;

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.”*

*Frisa que o §2º, do Artigo 107 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, diz ser necessária a manifestação de algum setor, a Diretoria de Tributação poderia encaminhar o pedido de regime especial a uma gerência especializada ou à repartição fazendária do domicílio do contribuinte para emissão de parecer quanto:*

*I - A situação fiscal do contribuinte;*

*II- A possibilidade de prejuízo à Fazenda Estadual que possa advir em função da medida;*

*III- eventuais dificuldades ou impedimentos de controle fiscal.*

*Evidencia que o Parecer Intermediário (reproduzido), emitido pela IFEP NORTE, sobre o pedido de regime especial, opinou pelo deferimento do pedido, desde que atendidas os requisitos nele exposto, em particular o Art. 312, V do RICMS.*

*Já em relação ao Parecer Final (reproduzido) com regime especial concedido, fez referência ao parecer opinativo da fiscalização, concluiu pela concessão do regime para vendas no Estado da Bahia e alertou que o mesmo não dispensa o contribuinte do cumprimento das demais obrigações, principal e acessórias, previstas na legislação estadual.*

*Verifica que a empresa LATAS utilizou o regime especial para comprar da indústria BALL EMBALAGENS e vender ato contínuo, atuando como distribuidor, sem, no entanto, cumprir o determinado pelo regime especial e pela Legislação do Estado da Bahia. Vendeu para outros Estados, o que não foi autorizado pelo regime especial, e não cumpriu o determinado pelo Artigo 312, Inciso V.*

*Sublinha também que a BALL EMBALAGENS (LATAPACK-BALL EMBALAGENS CNPJ 00.835.301/0001-35) participou do quadro societário da LATAS EMBALAGENS no período de 30/06/2016 a 21/07/2016, conforme cadastro da SEFAZ.’*

*Repete-se, referido regime especial foi concedido para as vendas internas, e não interestaduais.*

*Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim seja feito, tendo em vista a prescrição do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.*

*§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.*

*Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”.*

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 204/233)**, com base nas seguintes alegações:

- a) Preliminarmente, alega que o presente trabalho fiscal não atende aos requisitos para ser considerado válido e revestido de certeza e liquidez, estando maculado por nulidades, isso porque o Recorrente teria tido seu direito de defesa cerceado, em razão da descrição dos fatos que fundamentam a autuação não ter sido feita de forma clara e precisa, infringindo assim o artigo 39, inciso III, do Decreto Estadual nº 7.629/99;
- b) Alega que não há nos autos provas de que o valor do imposto creditado seria maior do que o do imposto debitado, tendo a Fiscalização autuado com base em presunção;
- c) No mérito, alega que ao julgar procedente a autuação, o v. acórdão ignorou que o ICMS, conforme o disposto no § 2º, item I, do artigo 155 da Constituição Federal, é um imposto não-cumulativo, que faz jus à dedução dos montantes do imposto pagos em operações anteriores e que, sendo o ICMS um tributo indireto e não-cumulativo, ele foi incluído no valor da mercadoria pelo fornecedor com a alíquota de 18%, valor este efetivamente desembolsado pela Recorrente na aquisição das tampas, posteriormente revendidas em operações interestaduais;
- d) Pontua que, na prática, ao cumprir com o disposto no artigo 312, inciso V do RICMS/2012 e estornar o percentual de 4%, conforme pretendido pela Fiscalização, o ICMS se tornará um tributo cumulativo para a Recorrente, já que na aquisição da mercadoria desembolsou, efetivamente, seu valor acrescido do ICMS de 18%;

- e) Continua aduzindo que a sistemática do ICMS determina a necessidade da aplicação de alíquotas inferiores nas operações interestaduais. Tal critério foi proposital para corrigir as distorções nas arrecadações dos Estados mais industrializados, que promovem o maior volume de venda de bens de consumo de maior valor agregado;
- f) Destaca que, ainda que se admita alguma exceção ao creditamento do imposto, a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 limitam essa vedação aos casos de isenção ou de não incidência do imposto, conforme os artigos 155, inciso II, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal, e 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96;
- g) Alega não ser possível transferir o ônus financeiro do benefício fiscal de um contribuinte para outro, sustentando que a Recorrente não é obrigada a saber se seus fornecedores são ou foram beneficiários de benefício fiscal. No presente caso, notável que nas notas fiscais emitidas pela Ball Embalagens Ltda. em face da Recorrente, não há qualquer informação no que tange à concessão do benefício fiscal a ela concedido, tendo a Recorrente se creditado do exato imposto destacado na Nota;
- h) Ainda no que tange ao mérito, sustenta que o artigo 312, V, do RICMS/BA não é aplicável em relação a partes não relacionadas, tendo em vista que, realizando simples abstração é possível chegar à conclusão de 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 tal estrutura não seria economicamente viável; ao contrário, no caso de empresas interdependentes a situação não é necessariamente essa. Isto porque, o sacrifício financeiro em uma ponta pode ser compensado pelo aproveitamento de créditos em outra;
- i) Pontua que a própria alteração ao artigo, efetivada através do Decreto nº 17.815/2017, reafirma o exposto. 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*”, 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 da Recorrente, não há razão, a princípio, de um competidor auxiliar outro no recebimento de tais créditos;
- j) Repisa que a Recorrente não possui qualquer relação com a Ball Embalagens Ltda., não sendo crível que se faça uma constatação de que a Recorrente está promovendo vendas de produtos por valores inferiores ao valor pago a fim de obter alguma vantagem tributária na manipulação de créditos do ICMS. Ressalta ainda que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia lavrou o Auto de Infração em questão referente ao período de setembro a dezembro de 2017, ou seja, em período posterior ao qual a Recorrente e a Ball Embalagens faziam parte do mesmo grupo econômico;
- k) Afirma que o custo de saída foi determinado incorretamente pela Fiscalização, uma vez que o valor de entrada e de saída é influenciado pela carga tributária que incide em cada momento da operação e que, por apresentar alíquotas distintas neste caso concreto, revela a falsa impressão de que os valores de saída foram inferiores aos valores de entrada, notadamente porque no caso de saídas interestaduais a alíquota sempre será menor do que aquela, incidente em operações internas. Sendo assim, por força dessa diferença de alíquotas, deve o trabalho fiscal buscar determinar os preços líquidos, ou seja, sem tributos, para efeitos de comparação, já que os tributos recuperáveis, como já devidamente exposto, não compõem o custo unitário;
- l) Alega que o regime especial mencionado no voto proferido pela Junta se refere a outro tipo de operação, sendo completamente irrelevante para o deslinde do presente caso, conforme já decidido em outra ocasião pela 2ª JF, ao apreciar o Auto de Infração nº 269140.0001/19-8;
- m) Por fim, pugna pelo cancelamento ou redução da multa aplicada, tendo em vista sua patente confiscatoriedade.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado

o Recurso Voluntário.

## VOTO

Mediante o presente Auto de Infração, imputa-se ao sujeito passivo o cometimento de uma infração à legislação tributária, referente à falta de estorno do crédito fiscal de ICMS, tendo em vista que o valor do imposto creditado é maior do que o do imposto debitado. Todas as operações objeto da Infração, correspondem a entradas de mercadorias oriundas da Ball Embalagens Ltda., CNPJ nº 00.835.301/0001-35, empresa detentora de incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, Resolução nº 173/2010.

O Recorrente alega preliminarmente na sua peça recursal, que o Auto de Infração padece de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, vez que não há nos autos provas de que o valor do imposto creditado seria maior do que o do imposto debitado, tendo a Fiscalização atuado com base em presunção.

No mérito, sustenta, em síntese, que não cometeu a infração à legislação a ele imputada, sob o argumento de que adquire mercadorias no mercado interno, utilizando a alíquota interna vigente, e consequentemente, apropriando-se do crédito do ICMS devido nessas operações, bem como aduz que todas as suas operações subsequentes foram tributadas, de modo que a manutenção do crédito fiscal do ICMS em sua integralidade é imprescindível para que haja respeito ao princípio da não cumulatividade.

Desde já, afasto a alegação de nulidade apresentada pela Recorrente, por entender que não houve qualquer cerceamento ao direito de defesa, pois lhe foram entregues todos os demonstrativos e documentos utilizados pela Fiscalização para embasar a Autuação, tendo sido possível à Recorrente saber exatamente o objeto da autuação, tanto que apresentou defesa sustentando os pontos que entende serem suficientes à improcedência do lançamento.

Com relação ao mérito, observo que o ponto fundamental para resolução da lide, está na interpretação do inciso V, do art. 312 do RICMS/BA, cuja redação é a seguinte:

*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. (g.n.).*

Da leitura do dispositivo, resta clara a determinação de estorno por parte do contribuinte que tenha adquirido mercadoria ou tomado serviço de terceiro – relacionado ou não ao contribuinte – que tenha obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia, no montante em que exceder o imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

Observa-se, portanto, que o objetivo da norma é evitar que haja por parte de contribuintes intermediários na cadeia produtiva, o acúmulo indevido de crédito fiscal por parte do adquirente, em razão da desoneração da cadeia produtiva, decorrente de benefício fiscal concedido ao fornecedor.

No que toca ao presente caso, todas as operações objeto da Autuação se referem a “tampas de latas” adquiridas da empresa Ball Embalagens Ltda. – beneficiária do DESENVOLVE – e entregues diretamente aos clientes da Recorrente – também beneficiária do DESENVOLVE –, em razão de regime especial concedido pelo Estado da Bahia, o qual faz referência, inclusive, à observância do inciso V, do art. 312 do RICMS/BA.

As operações oriundas de fornecedor beneficiário do DESENVOLVE, conforme demonstrado nas

planilhas anexadas pela Fiscalização, tiveram saída subsequente com valor do ICMS sempre inferior ao valor do crédito tomado na aquisição da mesma mercadoria. Vale o destaque para a observação trazida pela Autuante em sua informação fiscal, quando aduz que *“em muitos casos (o sujeito passivo) vendeu a um preço inferior ao preço da mercadoria imediatamente comprada ou com margem de valor agregado irrisória, o que aumentou ainda mais a diferença entre o crédito e o débito.”*.

Dessa forma, considerando que a operação em comento preenche todos os requisitos estabelecidos pela legislação de regência, a autuação mostra-se completamente procedente.

Com relação às alegações de violação à constituição por desrespeito ao princípio da não-cumulatividade ou pela confiscatoriedade da multa, saliento não ter este Conselho a competência para tecer juízo de valor, conforme determina o art. 167 do RPAF/BA.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e consequentemente, pela manutenção da Autuação.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0004/19-7**, lavrado contra **LATAS INDÚSTRIA DE EMBALAGENS DE ALUMÍNIO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$2.411.356,39**, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS