

**A. I. Nº** - 279691.0001/20-0  
**AUTUADO** - GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLÁSTICAS S. A.  
**AUTUANTE** - JOILSON SANTOS DA FONSECA  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/01/2021

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0247-04/20-VD**

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2019, constitui crédito tributário no valor de R\$1.153.373,15, conforme demonstrativo acostados à fl. 7/10 dos autos, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 – 01.05.31: O contribuinte deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS referente 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 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 ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos, conforme demonstrativo de fls. 7/10 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 5. Lançado multa no valor de R\$1.153.373,15, com enquadramento no inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c art. 34, inc. III e XV, da Lei 7.014/97, e multa de 60% tipificada na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, do mesmo diploma legal.

Consta da descrição dos fatos que a Fiscalização analisou os valores e quantidades de entradas e saídas ocorridas na GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLÁSTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, nos anos de 2016 e 2017, dos produtos oriundos da GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 02.385.898/0004-31, empresa detentora do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, através da Resolução nº 93/2013.

Contatou, então, durante os meses de dezembro/2016 a maio de 2017 ocorreram vendas de mercadorias adquiridas na GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 02.385.898/0004-31 pela GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLÁSTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, com ICMS de valor inferior ao das entradas.

Contrariando o disposto no artigo 312, inciso V, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, a empresa autuada, a GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLÁSTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, não efetuou os estornos dos créditos fiscais nos valores que superaram os débitos fiscais relacionados ao período supracitado.

Os produtos cujos os créditos foram levantados no presente procedimento fiscal, constam nos

demonstrativos apensados no anexo da Infração (fls. 7/10), onde foram feitas as correlações diretas entre saídas e as entradas por operação e produto fazendo dessa forma, uma total identificação da correspondência entre as quantidades entradas e saídas e os respectivos valores de débitos e créditos, ensejando, assim, o Contribuinte Autuado intimado a estornar os créditos no valor total de R\$1.922.288,58, cujo teor do presente PAF foi tomado ciência pelo representante legal em 04/02/20, conforme assinatura aposta à fl. 2-v dos autos.

O sujeito passivo, às fls. 15/22 dos autos, apresenta defesa através do seu Representante Legal devidamente constituído, conforme passo a relatar.

Diz ser uma pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 19.696.456/0002-47, com sede na Rodovia BR 116, Norte, Km 08, s/n, Galpão 6.º Bairro Novo Horizonte, CEP 44.036-331, Município de Feira de Santana-BA, vem, por meio do seu representante legal, apresentar sua impugnação ao Auto de Infração (AI) em epígrafe, nos termos do artigo 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal ("RPAF"), aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, com base nas razões que a seguir.

#### 1. DA TEMPESTIVIDADE E DO PROTOCOLO POSTAL.

Pontua que, nos termos do artigo 123 do Decreto nº 7.629/1999, "*é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de 60 (sessenta dias), contados da data da intimação*". Assim, tomou ciência da lavratura do AI em questão em 04.02.2020, considerando-se intimado nessa mesma data.

Diz que o Decreto nº 19.572, de 26 de março de 2020, suspendeu a contagem dos prazos no âmbito do processo administrativo fiscal no Estado da Bahia entre os dias 23 de março e 30 de abril de 2020, em função da pandemia do COVID-19. Posteriormente a ele, adveio o Decreto nº 19.672 de 30.04.2020, que prorrogou o prazo de suspensão até o dia 15.05.2020.

Portanto, aduz ser tempestiva a presente impugnação, eis que protocolada dentro do prazo legal, ou seja, até o dia 27.05.2020.

Neste contexto, diz que, conforme orientação dada pelo CONSEF, por e-mail, o protocolo da presente impugnação será realizado pela via postal (postagem datada de 19.05.2020).

#### 2. SÍNTESE FÁTICA DA AUTUAÇÃO

Diz tratar de auto de infração lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ/BA), com o objetivo de exigir da Impugnante, empresa fabricante de embalagens de material plástico, multa e encargos, no valor total histórico de R\$1.153.373,15.

Observa que o lançamento de ofício se sustenta na falta de estorno de crédito fiscal de ICMS decorrente das entradas de mercadoria no período de dezembro de 2016 a maio de 2017, adquiridas da GLOBALPACK DO NORDESTE INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA., que possui benefício fiscal do Programa DESENVOLVE concedido pelo Estado da Bahia.

De acordo com o relatório da infração, registra que a Fiscalização entende que o estorno da diferença do crédito deveria ter sido realizado pela Impugnante nas hipóteses em que o valor do ICMS na venda dessas mercadorias foi menor que o imposto destacado nas entradas, ou seja, nas aquisições do fornecedor que goza de incentivo fiscal.

Destaca que a infração e a multa aplicada no Auto de Infração (AI) ora impugnado foram capituladas nos seguintes dispositivos legais, respectivamente:

##### Enquadramento Legal

*Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012:*

##### *CAPÍTULO XV- DOS REGIMES DE APURAÇÃO DO IMPOSTO*

*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 00 remetente para uso exclusivo na compensação do soldo devedor passível de incentivo; Alterado pelo Decreto n° 17.815/2017 (DOE de 05.08.2017), efeitos a partir de 05.08.2017*

Lei 7.014/1996

*Trata do Imposto sobre Operações Relativas Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.*

*Art. 34. São obrigações do contribuinte:*

*III - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previstos na legislação estadual;*

*XIV - comunicar ao fisco estadual quaisquer irregularidades de que tiver conhecimento;*

Multa

*Lei n° 7.014 de 04 de dezembro de 1996*

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

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno: Alterado pela Lei n° 10.847/2007 (DOE de 28.11.2007), efeitos a partir de 28.11.2007 Redação Anterior*

*b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*

Entretanto, diz que, como será demonstrado na sequência, a autuação é improcedente e o auto de infração deve ser cancelado, tendo em vista que a obrigatoriedade de estorno do crédito de ICMS quando a mercadoria é revendida com imposto a menor, viola o princípio constitucional da não cumulatividade e fere a lei complementar 87/96.

**3. DAS AQUISIÇÕES ORIUNDAS DE BENEFÍCIO FISCAL E DAS REVENDAS PARA FORA DO ESTADO - DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE**

Nos termos do RICMS/BA, artigo 312, inciso V, alterado pelo Decreto n° 17.815, de 05 de agosto de 2017, o contribuinte que revender mercadoria oriunda de fornecedor com benefício fiscal do próprio Estado, com valor do ICMS menor que o valor de entrada, estará obrigado a estornar a diferença entre o crédito e o débito do respectivo imposto.

No presente caso, diz ter adquirido mercadorias do fornecedor com alíquota de 18%, e as revendeu para fora do Estado da Bahia, cujas alíquotas do ICMS são menores, gerando assim a diferença constatada pela fiscalização.

Pontua que, como é possível verificar na parte da planilha de conciliação que colacionou, as revendas ocorreram para fora do Estado da Bahia.

Diz que, a exigência de que o contribuinte estorne a diferença apurada com o encontro de contas dos valores de ICMS das respectivas entradas e saída, em decorrência do benefício fiscal que goza o fornecedor, na prática, o Estado da Bahia transfere o ônus do benefício que concedeu ao fornecedor, para o comprador da mercadoria.

A título ilustrativo citou a operação de saída ocorrida no dia 16/01/2017, nota fiscal n° 212, venda realizada pela Impugnante para o Estado de Minas Gerais, cuja alíquota de ICMS é de 12%, com destaque de ICMS no valor de R\$22.933,33. Segundo a fiscalização, a Impugnante deixou de estornar um crédito equivalente a R\$13.685,20, uma vez que na aquisição da suposta mercadoria a Impugnante escriturou o crédito de R\$36.618,53, cuja alíquota estadual é de 18%.

Diz que adquiriu mercadoria com valor do ICMS de R\$36.618,53, porém a fiscalização pretende que seu crédito seja reduzido para R\$22.993,33 na saída subsequente, nos termos do RICMS-BA.

Pontua que tal exigência fere diretamente o princípio da não-cumulatividade, previsto pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que assim dispõe:

*“Art. 155*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993)*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II- a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”*

Sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade, traz aos autos ensinamento de Hugo de Brito Machado, extraído de sua obra Curso de Direito Tributário, 32 ed. Ed. Malheiros, São Paulo, 2011.

Em seguida diz que, como é possível extrair da norma constitucional, as únicas exceções em relação a não-cumulatividade do ICMS dizem respeito à isenção ou não-incidência do imposto, as quais não se aplicam ao caso.

Ademias, a respeito da prevalência dos princípios constitucionais e a necessidade de serem observados, traz, também, ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, extraído de sua obra Curso de Direito Tributário, 16ª ed., Ed Malheiros, São Paulo, 2001.

Diz que, de acordo com o entendimento da Fiscalização, não estornou a diferença do crédito após a saída das mercadorias que foram adquiridas do fornecedor com incentivo fiscal, uma vez que o ICMS de venda foi menor que o ICMS da aquisição, infringindo assim a disposição do artigo 312 do RICMS-BA, alterado pelo Decreto nº 17.815/2017.

*“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.”  
Alterado pelo Decreto nº 17.815/2017 (DOE de 05.08.2017), efeitos a partir de 05.08.2017*

Consigna que, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, cabe somente à lei complementar estabelecer normas gerais sobre crédito tributário. No mesmo sentido, o artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional, somente lei pode tratar das hipóteses de exclusão, suspensão ou extinção dos créditos tributários.

Desta forma, diz que o RICMS/BA, ao prever novas hipóteses e condições de apropriação dos créditos de ICMS, violou o princípio da não-cumulatividade e extrapolou os limites de sua competência, posto que tanto a Constituição Federal no artigo 155, §2º, inciso I, acima transcrito, quanto a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), em seu artigo 21, não preveem o estorno da diferença do crédito decorrente de aquisições cujo fornecedor possui benefício fiscal. Confira-se:

*“Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*

*Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)*

*Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

*§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)*

*§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.*

Diz que, como é possível extrair dos dispositivos legais acima, inexistente competência legislativa do Estado da Bahia para exigir o estorno de crédito decorrente de mercadoria adquirida de fornecedor que goza de benefício fiscal, sendo inconstitucional tal disposição por meio de

decreto regulamentar.

Outra consequência verificada com o Decreto nº 17.815/2017 é diante da restrição na tomada de créditos ICMS, indiretamente majorou-se o ICMS incidente sobre essas operações, sem que fossem respeitados os prazos da anterioridade e da nonagesimal.

Registra que, conforme a Constituição Federal (art. 150, inc. II, alínea “b” e “c”) estabelece o tributo criado ou (majorado como se verifica no caso) somente poderá ser exigido no exercício financeiro posterior ao qual a lei foi criada, bem como após a contagem dos 90 dias da data da publicação dela, com exceção dos tributos classificados como extrafiscais, o que não se verifica no presente caso, pelo contrário, a fiscalização ao lavrar o auto de infração aplicou as disposições do decreto que sequer existia à época das operações autuadas,

Diz que o Decreto nº 17.815/2017 foi publicado no DOE em 05/08/2017 e seus efeitos começaram a valer apenas em 05/08/2017, ou seja, pretende a Fiscalização que as referidas alterações do RICMS-BA retroajam às operações ocorridas entre dezembro de 2016 a maio de 2017.

Pontua que, nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional a lei retroage a ato ou a fato pretérito somente quando for expressamente interpretativa, quando deixe de cominar ou reduza a pena ou infração, o que não se aplica ao presente caso.

Diz que a manutenção no auto de infração com fundamento no artigo 312 do RICMS/BA alterado pelo referido Decreto resulta em ilegalidade e inconstitucionalidade.

#### 4. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, pede e espera que o AI nº 2796910001/20-0 seja integralmente cancelado.

Por fim, protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, a fim de comprovar a veracidade dos fatos acima expostos, notadamente a documental, que já consta dos autos ou que venha a ser solicitada pelas decisões futuras neste processo.

O autuante, ao prestar a informação fiscal, às fls. 64/68 dos autos, assim se posicionam quanto a defesa apresentada pelo sujeito passivo:

Durante os trabalhos de fiscalização, analisou as operações de entradas e saídas ocorridas na GLOBALPACK PLASTICASE EMB PLASTICAS S.A., oriundas da GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., e constatou que as mercadorias objeto da autuação, entram e sai no mesmo dia, apenas havendo a troca da nota fiscal, pois até as quantidades de entradas e saídas são as mesmas, sendo inclusive os dois estabelecimentos localizados no mesmo endereço.

Como os débitos das operações de saídas são inferiores aos respectivos créditos das entradas o contribuinte acaba por acumular créditos indevidos que deveriam ter sido estornados conforme art. 312, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13780/12 que assim dispõe:

*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.***

Diz que a empresa deveria ter efetuado os estornos dos créditos fiscais nos valores que superaram os débitos fiscais relacionados no período de dezembro de 2016 a de 2017.

Pontua que as movimentações das mercadorias cujos estornos de créditos que deveriam ter sido efetuados foram levantados neste procedimento fiscal e constam dos demonstrativos apensados ao Processo (fls. 7 a 10).

Registra que, durante o procedimento de fiscalização, como as entradas e saídas são em quantidades iguais e no mesmo dia não restaram dúvidas quanto a vinculação de cada operação podendo ser claramente identificado os valores dos estornos que deveriam ser de forma irrefutável.

Com relação ao argumento de que a Autuação contraria o princípio constitucional da não cumulatividade (art. 155, §2º da CF) e as regras de creditamento dos artigos 19 e 20 da LC 87/96, observa que o art. 312, V do RICMS/12, prevê que o contribuinte deve estornar o crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias quando adquiridos de contribuinte industrial que usufruir de incentivo fiscal concedido por este Estado, *“no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria”*.

Diz que nesse caso não houve desobediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Apesar do direito ao crédito fiscal do ICMS integrar a própria regra do ICMS, este não é direito absoluto e coube a Constituição possibilitar sua regulação e limitação (art. 155, § 2º, II, “a” e “b” da CF, art. 20, § 1º, da LC nº 87/96) assim como na Legislação Estadual (art. 29, §§ 2º e 4º, da Lei nº 7.014/96).

Consigna que o benefício do Desenvolve ao desobrigar a indústria do pagamento de um percentual do ICMS, lhe concede um crédito fiscal oculto. Seguindo esse raciocínio, o incentivo fiscal em forma de abatimento do ICMS devido, concedido ao fornecedor, apesar de não ser uma isenção parcial, a esta se equipara no que diz respeito à compensação com o ICMS devido na operação de posterior, e acarreta a anulação do crédito a ele relativo. Ressalte-se que quando concede o benefício o Estado está renunciando receita.

Observa que o crédito fiscal gerado pelo beneficiário do Desenvolve em suas Notas Fiscais de saída, é reconhecido ao destinatário das mercadorias adquiridas. No entanto, este crédito deve ser reduzido na hipótese do débito gerado na saída das mesmas mercadorias ser a ele inferior.

Diz que em caso semelhante o CONSEF decidiu pela procedência do Auto de Infração. Destaca ementa do Acórdão CJF Nº0284-11/16 e Acórdão JJF Nº 0135-03/18.

Diante do exposto, mantém integralmente o Auto de Infração.

À fl. 243, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

## VOTO

O Auto de Infração, em epígrafe, lavrado em 27/12/2019, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade da IFEP NORTE, em que nos exercício de suas funções constituiu o presente lançamento, em cumprimento da O. S. 505533/19, com a acusação de que, *“o Contribuinte Autuado, deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS referente 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 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 ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos”*, conforme demonstrativo de fls. 7/10 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 5. Lançado multa no valor de R\$1.153.373,15, com enquadramento no inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c art. 34, inc. III e XV, da Lei nº 7.014/97, e multa de 60% tipificada na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, do mesmo diploma legal.

Assim dispõe inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, vigente à época dos fatos, ou seja, anterior a redação atual dada pelo Decreto nº 17.815, de 04/08/17, DOE de 05/08/17, efeitos até 04/08/17:

*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.” (Grifos acrescidos)*

A redação atual do inciso V do caput do art. 312, dada pelo Decreto nº 17.815, de 04/08/17, DOE de

05/08/17, efeitos a partir de 05/08/17 é a que segue abaixo:

*“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.”*  
(Grifo acrescido)

Por outro lado, têm-se a seguinte redação do art. 34, inc. III e XV, da Lei nº 7.014/97, vigente à época dos fatos:

*Art. 34. São obrigações do contribuinte:*

*“III - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previstos na legislação estadual;”*

*“XV - cumprir todas as demais exigências previstas na legislação tributária.”*

Consta da descrição dos fatos que a Fiscalização analisou os valores e quantidades de entradas e saídas ocorridas na GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, nos anos de 2016 e 2017, dos produtos oriundos da GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA, CNPJ Nº 02.385.898/0004-31, empresa detentora do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, através da Resolução nº 93/2013.

Constatou, então, o agente Fiscal Autuante, que durante os meses de dezembro/2016 a maio de 2017 ocorreram vendas de mercadorias adquiridas na GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA, CNPJ Nº 02.385.898/0004-31 pela GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, com ICMS de valor inferior ao das entradas.

Neste contexto, contrariando o disposto no artigo 312, inciso V, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, a Autuada, a GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, não efetuou os estornos dos créditos fiscais nos valores que superaram os débitos fiscais relacionados ao período supracitado.

Diz, o Autuante, que os produtos cujos os créditos foram levantados no presente procedimento fiscal, constam nos demonstrativos apensados às fls. 7/10 dos autos, onde foram feitas as correlações diretas entre saídas e as entradas por operação e produto fazendo dessa forma, uma total identificação da correspondência entre as quantidades entradas e saídas e os respectivos valores de débitos e créditos, ensejando, assim, o Contribuinte Autuado intimado a estornar os créditos no valor total de R\$1.922.288,58, cujo teor do presente PAF foi tomado ciência pelo representante legal em 04/02/20, conforme assinatura aposta à fl. 2-v dos autos.

Às fls. 15/22 dos autos, através do seu Representante Legal devidamente constituído, em sua peça de defesa, após traçar uma síntese fática da autuação, diz, que é improcedente o Auto de Infração, em tela, e deve ser cancelado, tendo em vista que a obrigatoriedade de estorno do crédito de ICMS quando a mercadoria é revendida com imposto a menor, viola o princípio constitucional da não cumulatividade e fere a lei complementar 87/96.

Diz que, a exigência de que estorne a diferença apurada com o encontro de contas dos valores de ICMS das respectivas entradas e saída, em decorrência do benefício fiscal que goza o fornecedor, na prática, o Estado da Bahia transfere o ônus do benefício que concedeu ao fornecedor, para o comprador da mercadoria.

A título ilustrativo, cita a operação de saída ocorrida no dia 16/01/2017, nota fiscal nº 212, venda realizada para o Estado de Minas Gerais, cuja alíquota de ICMS é de 12%, com destaque de ICMS no valor de R\$22.933,33. Segundo a fiscalização, pontua que teria deixado de estornar um crédito equivalente a R\$13.685,20, uma vez que na aquisição da mercadoria escriturou o crédito de R\$36.618,53, cuja alíquota estadual é de 18%.

Assevera que adquiriu mercadorias com valor do ICMS de R\$36.618,53, porém a fiscalização pretende que seu crédito seja reduzido para R\$22.993,33 na saída subsequente, nos termos do RICMS-BA, inciso V, do caput do art. 312.

Pontua, então, que tal exigência fere diretamente o princípio da não-cumulatividade, previsto

pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que assim dispõe:

*“Art. 155.,*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

Diz que, de acordo com o entendimento da Fiscalização, não estornou a diferença do crédito após a saída das mercadorias que foram adquiridas do fornecedor com incentivo fiscal, uma vez que o ICMS de venda foi menor que o ICMS da aquisição, infringindo assim a disposição do inciso V, do artigo 312 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Sobre tal constatação não há controvérsia entre as partes, vê-se que o autuante, ao prestar a informação fiscal, às fls. 64/68 dos autos, diz que, durante os trabalhos de fiscalização, analisou as operações de entradas e saídas ocorridas na GLOBALPACK PLASTICASE EMB PLASTICAS S.A., oriundas da GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA, e constatou que as mercadorias objeto da autuação, entram e sai no mesmo dia, no estabelecimento do Contribuinte Autuado, apenas havendo a troca da nota fiscal, pois até as quantidades de entradas e saídas são as mesmas, sendo inclusive os dois estabelecimentos localizados no mesmo endereço.

Como os débitos das operações de saídas são inferiores aos respectivos créditos das entradas o Contribuinte Autuado acabou por acumular créditos indevidos que deveriam ter sido estornados conforme o art. 312, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto 13.780/2012.

Bem! Este de fato, é o elemento motivador da autuação, que diz respeito a aplicação de multa percentual de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno crédito registrado na escrita fiscal, como assim dispõe o art. 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei 7.014/96 a seguir descrito:

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

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*

Sobre o incentivo fiscal da GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, empresa vendedora das mercadorias que motivaram a glosa dos créditos objeto da autuação, trata-se do Programa DESENVOLVE.

Neste contexto, cabe, aqui, em primeiro plano descrever como ocorre o benefício do Programa DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002. Como tal, vê-se a seguinte redação do art. 2º, incisos I e II, § único, da lei instituidora do programa, conforme abaixo destacado:

*Art. 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:*

*I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;*

*II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido.*

*Parágrafo único - Para efeito de cálculo do valor a ser incentivado com a dilação do prazo de pagamento, deverá ser excluída a parcela do imposto resultante da adição de dois pontos percentuais às alíquotas do ICMS, prevista no art. 16-A da Lei nº 7.014/96 para constituir o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Grifos acrescidos)*

Em relação à dilação do prazo de pagamento do saldo devedor mensal do ICMS normal (inc. I, do art. 2º, da Lei nº 7.980/2001) decorrente do projeto incentivado, destaco, a seguir, o disposto no art.



3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002:

*Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.*

O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, então, em relação à GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., habilitou aos benefícios do Programa, na forma da Resolução nº 93/2013, onde, dentre outros termos, concedeu o benefício da dilação do prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do imposto (ICMS), relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, sem qualquer destaque de “isenção”, “não incidência”, ou “redução da base de cálculo”, conforme trecho extraído da citada Resolução nº 93, abaixo destacado.

*II - Dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos nos projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.(Grifos acrescidos)*

Também observo, que o Estado da Bahia, com base na Lei Complementar Federal nº 160/17 e no Convênio ICMS nº 190/17, sancionou a Lei Estadual nº 14.033/18, de 19 de dezembro de 2018, onde destaco abaixo o art. 3º, por entender ser necessário a respaldar o entendimento deste Relator Julgador quanto ao objeto da presente lide:

*Art. 3º Ficam reinstituídos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados nos Decretos nºs 18.270 de 16 de março de 2018 e 18.288, de 27 de março de 2018, instituídos por leis e decretos vigentes e publicados até 08 de agosto de 2017. (Grifos acrescidos)*

No Decreto nº 18.270/2018 citado no art. 3º da Lei nº 14.033/2018, acima transcrito, o Estado da Bahia publicou a relação de todos os atos normativos, com base na Lei Complementar Federal nº 160/17 e no Convênio ICMS nº 190/17, convalidando todos os seus atos, editados até então, relativos a incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88 **e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais**, onde, dentre os atos listados, está a Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE e o Decreto nº 8.205/2002, que aprovou o Regulamento do Programa DESENVOLVE.

Estando, agora, covalidado o ato instituidor do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, em conformidade com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88, **cabe, então, analisar** se o Contribuinte Autuado, a GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, teria que estornar crédito fiscal de ICMS, referente às operações de entrada, no seu estabelecimento, de mercadorias oriundas de contribuinte industrial, no caso em tela, a GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, que goza de incentivo fiscal concedido pelo Estado através do Programa DESENVOLVE.

De pronto, do que observo da Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, também, do Decreto nº 8.205/2002, que aprovou o Regulamento do Programa, bem assim da Resolução nº 93/2013, editada pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, que habitou a GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, aos benefícios do Programa, **vejo que há**, apenas, o **diferimento do pagamento do imposto (ICMS) incorrido**, decorrente das operações incentivadas, **não se tratando de** “não incidência de imposto”, “isenção”, ou “redução de base de cálculo” ou “mesmo de alíquota”, mas tão somente de dilação do prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.

Trata-se, na realidade, o incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE de um benefício financeiro-fiscal, que não enseja afastar o aproveitamento/utilização do crédito fiscal integral, previsto na Constituição Federal, devidamente destacados no documento fiscal, por aqueles adquirentes de

mercadorias oriundas de Contribuintes que usufruam do benefício fiscal do citado programa, como assim está posto na acusação fiscal.

Pensar diferente desse entendimento, como assim agiu o agente Fiscal Autuante, com a lavratura da presente autuação, em lide, **sem analisar outro fato superveniente**, como em seguida estarei analisando, é negar os termos do art. 155, II, com a redação dada pela EC 03/93, e seu § 2º, I e II, da Constituição Federal de 1988, abaixo destacado:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

O incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE não se trata de “*não incidência de imposto*”, “*isenção*”, ou “*redução de base de cálculo*” ou “*mesmo de alíquota*”, mas tão somente de dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, o que não se pode interpretar que estaria abarcado pela regra do estorno do crédito esculpido § 2º, I e II, do art. 155, da CF/88, culminando com acusação do agente Fiscal Autuante, de que o Contribuinte Autuado, a GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S. A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, estaria infringido as disposições do inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, por ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS, referente as mercadorias entradas no seu estabelecimento oriundas de contribuinte que goza do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, no caso em tela, a GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, vez que se trata de um benefício financeiro-fiscal, que não enseja afastar o aproveitamento/utilização do crédito fiscal integral, devidamente destacados nos documentos fiscais que deram curso as referidas mercadorias, assegurado na normativa constitucional e infraconstitucional, que a seguir continuo, ainda, a destacar.

Em relação à restrição do uso do crédito fiscal, vê-se esculpido nos artigos 29 e 30 da Lei de Regência do ICMS no Estado da Bahia, a Lei nº 7.014/96, o seguinte:

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior. (Grifo acrescido)*

*Art. 30. 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: (Grifos acrescidos)*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço: (Grifos acrescidos)*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto; (Grifos acrescidos)*

Em relação, também, a restrição do uso do crédito fiscal, vê-se, ainda, a orientação esculpida nos artigos 19, 20 e 21 da LC 87/96, que dispõe sobre o ICMS no âmbito nacional, onde peço permissão para destacar apenas o artigo 21, incisos I e II, conforme a seguir:

*Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível*

*na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

Como se pode observar, seja pela disposição do texto Constitucional relativo ao § 2º, II, do art. 155, seja pela disposição da Lei de Regência do ICMS na Bahia, inciso I, art. 30, da Lei nº 7.014/96, ou seja, pela disposição dos incisos I e II, do art. 21, da LC 87/96, que dita regras sobre o ICMS no âmbito nacional, têm-se a informação que **o crédito fiscal do imposto será objeto de estorno de que se tiver creditado**, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento, que é o objeto da lide, **quando a saída do produto por venda ou transferência “não for tributada”, ou “tiver isenta do imposto”, ou “tiver redução da base de cálculo” e ou “redução da alíquota”,** nesses dois últimos casos o estorno dar-se-á de forma proporcional.

Neste sentido, seja por qualquer ângulo de análise de ocorrência da exigência do estorno do crédito fiscal, tanto através da normativa constitucional (§ 2º, II, do art. 155, da CF/88), quanto das normativas infraconstitucionais (*inciso I, art. 30, da Lei 7.014/96; e incisos I e II, do art. 21, da LC 87/96*), não vejo que tenha ocorrido, com as operações relativas as mercadorias entradas no estabelecimento do Contribuinte Autuado, a GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, oriundas da GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, que goza do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, fato gerador para ensejar a glosa do crédito, seja pela disposição do texto Constitucional relativo ao § 2º, II, do art. 155, seja pela disposição da Lei de Regência do ICMS na Bahia, inciso I, art. 30, da Lei nº 7.014/96, ou seja pela disposição dos incisos I e II, do art. 21, da LC 87/96, **vez que as mercadorias não sofreram qualquer incentivo fiscal por isenção, não incidência, redução da base de cálculo ou da alíquota do imposto devido na operação de venda**, mas tão somente da dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do imposto (ICMS), relativo às operações próprias gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, **o que se pode confirmar com o destaque integral do imposto (ICMS) nos documentos fiscais que deram curso as mercadorias**, objeto da autuação. Trata-se o Programa DESENVOLVE de um benefício, eminentemente, financeiro-fiscal e não de isenção, não incidência, redução de base de cálculo ou mesmo de redução de alíquota.

**Entretanto há um fato superveniente** nas operações objeto da autuação, **que enseja a glosa do crédito da autuação em lide**, com fundamentação no inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, **por se observar a prática de um planejamento tributário nocivo a Fazenda Estadual**, resultante de lacunas e brechas existentes na própria lei.

Vê-se o destaque na Informação Fiscal, produzida pelo agente Fiscal Autuante, acostado às fls. 64/68, de que durante os trabalhos de fiscalização, analisou as operações de entradas e saídas ocorridas na GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, oriundas da GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, e constatou que as mercadorias objeto da autuação, entraram e saíram no mesmo dia, apenas havendo a troca da nota fiscal, pois até as quantidades de entradas e saídas são as mesmas, sendo inclusive os dois estabelecimentos localizados no mesmo endereço.

Este relator, também, em sede de Instrução do presente PAF, acessou o Sistema INC da SEFAZ, onde constatou que os sócios que figuram nas informações cadastrais da empresa autuada, a GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, também figuram como sócio da empresa GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE; portanto conhecedores do incentivo fiscal que abarcava as operações, ou seja, eram conhecedores de que as operações, objeto da autuação, estavam amparadas por um incentivo fiscal-financeiro, em que, agindo, na forma como procedeu, acumulando créditos de uma operação de aquisição de mercadorias com alíquota interna de 18% e revendendo/transferindo para outras unidades da Federação à alíquota de 12%, tal excedente do ICMS, isto é, 6%, deveria ter sido estornado de sua

escrita fiscal, o que assim não procedeu.

Sabe-se que os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios. Pois bem! Para inibir atitudes, que se dizem de Planejamento Tributário, resultante das lacunas e brechas existentes na própria lei, o legislador acrescentou-se o parágrafo único do art. 116, do CTN, com a edição da LC 104, de 10.01.2001 nos seguintes termos:

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Grifo acrescido)*

Neste contexto, não observo qualquer justificativa lógica da empresa GLOBALPACK DO NORDESTE IND COM LTDA., CNPJ Nº 19.696.456/0002-47, detentora do incentivo Fiscal do Programa DESENVOLVE, senão de Planejamento tributário nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, acima destacado, não ter efetuado a venda diretamente para outras unidades da Federação, mas sim efetuar essa venda para uma outra empresa do grupo, a empresa Autuada, a GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLASTICAS S.A., CNPJ Nº 19.696.456/0002-4, e esta empresa efetuar a venda, propriamente dito, para outra unidade da Federação, com cunho eminentemente de acumular os créditos, objeto da presente autuação.

Em sendo assim, consubstanciado no parágrafo único do art. 116, do CTN, com a edição da LC 104, de 10.01.2001, vejo assertivo o entendimento do agente Fiscal Autuante, com fundamento no art. 312, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, de ter efetuado o lançamento da multa de 60% correspondente ao valor de R\$1.153.373,15, calculado sobre os créditos registrados na escrita fiscal no valor total de R\$1.922.288,58, que o contribuinte deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verifica que o valor do imposto creditado é maior que o imposto debitado.

Assim dispunha a redação do inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, vigente à época dos fatos, ou seja, anterior a redação atual dada pelo Decreto nº 17.815, de 04/08/17, DOE de 05/08/17, efeitos até 04/08/17:

*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.” (Grifos acrescidos)*

A redação atual do inciso V do caput do art. 312, dada pelo Decreto nº 17.815, de 04/08/17, DOE de 05/08/17, efeitos a partir de 05/08/17 é a que segue abaixo:

*“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.” (Grifo acrescido)*

Neste contexto, também, não vejo restar razão a arguição do sujeito passivo de que “a fiscalização ao lavrar o auto de infração aplicou as disposições do decreto que sequer existia à época das operações autuadas”. Observa-se, então, na forma acima destacado, que a redação original do inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, com efeito até 04/08/17, quando foi alterado pelo Decreto nº 17.815, de 04/08/17, DOE de 05/08/17, efeitos a partir de 05/08/17, **já determinava que o contribuinte deveria efetuar o estorno do imposto de que tiver creditado** sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento for adquirida 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**, o que não o fez.

Em sendo assim, quando se trata de operações de vendas/transferências entre empresas do mesmo grupo, sendo uma delas detentora do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, decorrente de Planejamento Tributário, resultante de lacunas e brechas existentes na própria lei, impõe a aplicação do parágrafo único do art. 116, do CTN, introduzido com a edição da LC 104, de 10.01.20, em que autoriza a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em atos infraconstitucionais, no caso em tela a disposição do inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c art. 34, inc. III e XV, da Lei nº 7.014/97, enseja a aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal mantido na escrita fiscal indevidamente, que não importou em descumprimento de obrigação principal, aplicada na forma do art. 42, inc. VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo da exigência do seu estorno. Infração subsistente.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela.

#### **VOTO VENCEDOR (QUANTO A FUNDAMENTAÇÃO)**

Apesar de concordar com o I. Relator quanto a Procedência do Auto de Infração, minha divergência é no tocante a fundamentação esposada pelo mesmo, pois entendo que devemos nos ater aos fatos à luz do quanto dispõe a legislação tributária aplicável ao fato específico.

Vejo que a exigência do crédito tributário decorre da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, referente a entradas de mercadorias no estabelecimento, oriundas 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.

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.*

A questão debatida é recorrente neste órgão julgador que já prolatou diversas decisões pertinentes a esta matéria, todas mantendo a exigência tributária, consoante se pode constatar, por exemplo, através do excerto do voto proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal através do recente Acórdão nº 0111-11/20, que manteve a decisão de 1ª Instância proferido através do Acórdão nº 0236-11/19, *verbis*:

*(...)*

*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.*

Vê-se, portanto, que 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 de o 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*”.

Isto posto, e de forma objetiva, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.0001/20-0**, lavrado contra **GLOBALPACK PLASTICASE EMBALAGENS PLÁSTICAS S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$1.153.373,15**, prevista no art. 42, incisos VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA/VOTO VENCEDOR EM SEPARADO