

A. I. Nº - 299314.0008/19-3
AUTUADO - OXITENO NORDESTE S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
AUTUANTES - SÉRGIO BORGE SILVA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/09/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0180-04/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADA DE MERCADORIA ORIUNDA DE CONTRIBUINTE QUE GOZA DE INCENTIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DO ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL DA PARTE QUE EXCEDA AO DÉBITO CORRESPONDENTE. MULTA. Razões de defesa não são suficientes para afastar a acusação. 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. A regra matriz do art. 312, inc. V, do RICMS/BA publicado pelo Decreto nº 13.780/12 é clara em determinar que 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. Irregularidade demonstrada nos autos. Trata-se, tão-somente, de cobrança de multa de 60% do valor do crédito fiscal mantido na escrita fiscal indevidamente, vez que não importou em descumprimento de obrigação principal, nos termos da alínea “b”, inciso VII, art. 42, da Lei 7.014/96. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/012/2019, exige o valor de R\$ 15.306.569,30, inerente ao ano de 2017, conforme demonstrativo/documentos às fls. 20 a 257 dos autos, e CD/Mídia de fl. 258, em razão da seguinte irregularidade:

- 1 INFRAÇÃO 01 - 01.05.28: O contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de imposto (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 que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a saída subsequente da mesma mercadoria – sem repercussão, relativo ao ano de 2017, demonstrativos de fls. 20 a 125 e ao ano de 2018, demonstrativos de fls. 139 a 244, constantes do CD/Mídia de fl. 258 dos autos, entregues ao Contribuinte/Preposto/Representante Legal, Sra. Deise Plácido dos Santos Reis, em 27/12/2019, na forma do expediente de fl. 257, devidamente assinado. Lançado multa no valor de R\$ 1.153.373,15.

Enquadramento: Inciso V, do art. 312 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, c/com art. 34, inciso II e XV, da Lei nº 7.014/96, e multa aplicada de 60% na forma da alínea “b”, inciso

II, art. 42, do mesmo diploma legal.

Consta da descrição dos fatos que o autuado adquire mercadorias do Contribuinte OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27 e IE nº 056.890.924, que goza do benefício fiscal do DESENVOLVE, conforme resoluções 14/2005, 64/2006, 139/2010, 07/2011. Tais aquisições se dão com tributação de ICMS à alíquota interna (17%). Parte destas mercadorias é revendida em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, resultando em saída subsequente cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação.

Às fls. 263 a 285 dos autos, com documentos anexos, o autuado apresenta sua defesa, na qual apresenta os seguintes esclarecimentos.

Diz ser pessoa jurídica de direito privado devidamente constituída, inscrita no CNPJ sob o nº 14.109.664/0001-06, com inscrição estadual nº 001.205.921, sediada na Rua Benzeno nº 1065, Polo Petroquímico de Camaçari, CEP: 42810-020, Camaçari-BA (Doc. 01), em que vem, respeitosamente, por seus advogados constituídos (Doc. 02), com fundamento nos artigos 123 e ss. do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, apresentar sua impugnação ao Auto de Infração em tela.

I. DO LANÇAMENTO

Diz tratar de auto de infração lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia para exigência de crédito tributário a título de ICMS, no valor principal de R\$ 15.306.569,30. Registra que a fiscalização imputou a ocorrência de suposta infração, por ter deixado de efetuar o estorno proporcional do crédito de ICMS nas aquisições de mercadorias com incentivo fiscal do Desenvolve, sob a carga tributária de 17% ou 18%, posteriormente revendidas em operações interestaduais com alíquotas de 4% ou 12%.

Consigna que foram autuados os fatos geradores ocorridos entre janeiro/2017 e dezembro/2014 a dezembro/2018, com fundamento legal na regra do art. 312, V, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, assim redigido:

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.

Entretanto, conforme se demonstrará, diz que a exigência é insubsistente, razão pela qual se vale da presente impugnação, visando o cancelamento do crédito tributário exigido indevidamente.

II – DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

II. 1 – DA VIOLAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE.

A disciplina do ICMS, que rege a não cumulatividade, está contida no art. 155 da Constituição Federal, que destaca. Diz extrair desse comando constitucional o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito à regra constitucional da não-cumulatividade.

Registra que, pela sistemática da não-cumulatividade do ICMS, embasada na regra constitucional, os débitos são compensados com créditos relativos às incidências anteriores. Destaca entendimento de estudiosos do Direito como Geraldo Ataliba e Ulhôa Canto.

Em seguida, diz que as regras de restrição ao crédito estão fixadas no artigo 155, § 2º, II, da Constituição Federal, que assim estabelece:

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;

Observa que, apenas nas hipóteses de isenção ou não-incidência, será vedada a apropriação do crédito de ICMS, nos termos do que dispõe, expressamente, a Constituição Federal vigente.

A esse respeito, traz aos autos entendimento de Heron Arzua. Diz que, portanto, com base na regra constitucional, é possível observar que não há qualquer mácula no procedimento adotado pela Impugnante, sendo improcedente a limitação ao crédito fixada pela autoridade administrativa no lançamento, exigindo incorretamente o estorno proporcional, já que não houve saída subsequente de mercadorias com isenção ou não incidência, pelo contrário, como apurado pela própria Fiscalização, as mercadorias saídas do estabelecimento da ora Autuada foram tributadas pela alíquota interestadual aplicável.

Além disso, aduz que, no campo da legislação infraconstitucional, também não há que se falar em qualquer mácula no crédito apropriado pela Impugnante. Ou seja, o procedimento perpetrado pela fiscalização não encontra amparo legal também na Lei Complementar nº 87/96 ou na própria Lei Estadual nº 7.014/96, as quais estabelecem as seguintes hipóteses de estorno:

LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96

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.

(...)

LEI N.º 7.014/96

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:

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, produção, geração ou extração, 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.

Como se vê, diz que a hipótese extraída no art. 312, V, do RICMS/BA, que embasa a presente autuação, não encontra correspondente na Lei Complementar ou na própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, não havendo, tampouco, permissivo legal para criação de outras hipóteses no exercício do poder regulamentar.

Conclui dizendo que, firmadas tais premissas, não pode prosperar a limitação do direito de crédito estabelecida pela autoridade administrativa no lançamento fiscal, sob pena de violação ao princípio da estrita legalidade tributária, bem como em razão da regra da não cumulatividade.

III. 2 – DA CONVALIDAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL DO DESENVOLVE – NORMA SUPERVENIENTE.

Diz que, ainda que se admita, por hipótese, a legalidade da vedação estabelecida no art. 312, V, do RICMS/BA, que embasa a presente autuação, deve ser observada existência de legislação superveniente que convalidou a “ilegalidade” apurada pela autoridade administrativa.

Isto porque, a fiscalização fez a interpretação isolada do dispositivo contido no art. 312, V, do RICMS/BA, sem observar que, de forma superveniente, sobreveio a Lei Complementar nº 160/2017,

estabelecendo a convalidação, bem como a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, com base na fruição de diversos incentivos, dentre eles o do Desenvolve, de titularidade do fornecedor da Impugnante, o qual ensejou a presente Autuação.

Em complemento, diz que foi aprovado o Convênio ICMS nº 190/2017, o qual, entre outras medidas, além de convalidar o benefício fiscal do Desenvolve, promoveu a remissão sob qualquer forma do benefício ou incentivo, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

Diante da relevância do tema, transcrever no corpo da defesa às fls. 61/62 dos autos dispositivos do Convênio ICMS nº 190/2017, acima referido.

Sobre tal questão, inicialmente, diz que deve ser destacado que o Estado da Bahia é signatário do Convênio em referência, ou seja, não pode ser ignorada a aplicação da norma superveniente no caso concreto, em interpretação sistemática dos demais dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto.

Além disso, diz que é inequívoco que a norma contida no art. 312, V, do RICMS/BA, em que pese sem respaldo legal na Lei nº 7.014/96 do próprio Estado da Bahia, pretende limitar o benefício fiscal indireto obtido pelo contribuinte que adquire mercadoria de fornecedor beneficiário do Desenvolve, no que ultrapassar o limite da carga tributária incidente na saída subsequente comercial, em razão da renúncia pelo Estado do ICMS debitado pelo contribuinte incentivado na origem.

Todavia, registra que, de forma superveniente, o próprio Estado da Bahia aderiu a regra do Convênio ICMS nº 190/2017, estabelecendo a remissão do benefício fiscal acima referido, cuja norma, expressamente, abrangeu toda e qualquer operação, mesmo que a obrigação se vincule à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro, exatamente o caso em tela.

Ressalta, também, que o Estado da Bahia, em observância das regras procedimentais estabelecidas no Convênio ICMS nº 190/2017, promoveu a convalidação expressa do incentivo fiscal do Desenvolve, por intermédio do Decreto nº 18.270/2018, que destaca.

Diz, então, que a remissão do crédito tributário autuado não pode ser ignorada por ocasião do presente julgamento, ensejando a improcedência do lançamento perpetrado pela fiscalização, que se pautou na interpretação isolada no art. 312, V, do RICMS/BA.

III. 3 – DO EQUÍVOCO NO CÁLCULO – ARBITRAMENTO.

Adicionalmente diz que, ainda que se entenda pela legalidade do lançamento ou que não houve a remissão do crédito tributário, deve ser reconhecida a improcedência do lançamento, em razão da inadequação dos cálculos para apuração do crédito tributário.

Conforme visto anteriormente, pontua que a presente autuação está baseada pela fiscalização na regra do art. 312 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, que volta a destacar.

Como se vê, diz que o Regulamento do Estado, prevê, mesmo em desacordo com a legislação pátria, que o estorno do crédito seja efetivado nas operações comerciais de revenda, quando ocorrer a saída subsequente da mesma mercadoria, não submetida a processo de industrialização.

Todavia, diz que se percebe, nos Anexos 1 a 8, que a fiscalização não observou o critério legalmente estabelecido, promovendo, incorretamente, o estorno sobre todas as entradas de insumos adquirido junto ao seu fornecedor, beneficiário do Desenvolve, utilizando-se do procedimento de arbitramento para fins de quantificação do crédito tributário.

Isto porque, diz verificar que houve a inclusão no cômputo do cálculo de operações com natureza industrial, a exemplo do “CFOP 1.101 de compra para industrialização” no Anexo 1, as quais não

se caracterizam como comerciais e são totalmente estranhas à determinação legal de estorno proporcional do crédito de ICMS invocado pela fiscalização.

Informa que uma grande parcela dos produtos adquiridos do fornecedor em questão são insumos utilizados na produção de outros produtos, os quais, por óbvio, não se tratam de revendas e, portanto, não devem compor o cálculo do estorno que pretende a Fiscalização.

Ou seja, diz que não há aderência entre o procedimento de estorno adotado pela fiscalização para fins de lançamento e o dispositivo utilizado como fundamento legal na presente autuação.

Outrossim, registra que a legislação não autoriza a sistemática de arbitramento, adotada pela fiscalização para fins de apuração do crédito tributário, pelo contrário, a norma é expressa em determinar que o estorno seja efetivado apenas nas operações comerciais, quando ocorrer a saída subsequente da mesma mercadoria, não submetida a processo de industrialização.

Ressalta que as hipóteses de arbitramento estão previstas em caráter taxativo no art. 22 da Lei nº 7.014/96, que destaca, sendo que a presente situação não se enquadra em nenhuma delas, bem como a própria fiscalização não imputou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no lançamento, como não poderia deixar de ser.

Diz que essa postura da fiscalização de cálculo do estorno proporcional do crédito de ICMS mediante arbitramento, já foi categoricamente censurada por este Eg. CONSEF, conforme se observa nos precedentes através dos Acórdãos CJF Nº 0140-12/15, CJF Nº 0119-11/16 e CJF Nº 0074-11/17, que destaca suas ementas.

Pontua que é imperioso destacar que disponibilizou toda a documentação solicitada pela Fiscalização, o que por si só já afasta a possibilidade de mensuração dos valores de estorno via arbitramento, uma vez que não se aplica a omissão, tampouco a inexatidão de informações.

Desse modo, diz que resta evidenciada a inadequação do lançamento em razão da própria sistemática utilizada pela fiscalização mediante arbitramento do estorno do crédito de ICMS, sendo evidente a nulidade do auto de infração em comento, conforme julgados acima colacionados.

III. 4 – DO BENEFÍCIO CONCEDIDO A TERCEIROS

Ainda que se admita a legalidade do lançamento e a não ocorrência de remissão do quantum exigido, registra que se deve atentar para o fato de que, ao adquirir mercadorias de outros industriais, não é obrigada a conhecer dos benefícios fiscais a estas concedidas pelo Estado da Bahia, uma vez que não há qualquer referência ao benefício do DESENVOLVE nos documentos fiscais que suportam a operação.

Consigna que, não há, na Legislação Estadual, qualquer dispositivo que exija que o fornecedor da mercadoria indique nas notas fiscais de saída que é beneficiário do DESENVOLVE, tampouco há qualquer ingerência do adquirente da mercadoria sobre o incentivo do seu fornecedor.

Assim, diz que, considerando que o DESENVOLVE é benefício concedido de forma individual, e que não atinge a terceiros, não se pode imputar o prejuízo que se pretende à Autuada.

Além do exposto acima, aduz que, eventual procedência da exigência em pauta, frustraria o principal objetivo do DESENVOLVE, que consiste na diversificação da matriz industrial e agroindustrial, o fomento de novos empreendimentos, o desenvolvimento tecnológico, geração de novos produtos, dentre outros.

Isso porque, ao exigir o estorno do crédito pelo adquirente da mercadoria nos termos que se pretende no referido auto de infração, a Fiscalização incentiva o adquirente da mercadoria a adquiri-la de terceiro que não possui qualquer benefício ou até, de contribuinte de outro Estado da Federação.

III. 5 – DO EQUIVOCO NA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA DE 60% PELOS AUTUANTES

Diz que, em razão da repercussão econômica, diante do cenário de crédito acumulado no estabelecimento autuado, os agentes Fiscais proveram apenas a exigência da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alínea “b”, da Lei 7.014/96, que descreve.

Registra, então, como visto nos tópicos anteriores, não cometeu qualquer irregularidade, de modo que seguirá defendendo seu direito integral aos créditos apropriados na escrita fiscal e questionado pelos Autuantes.

Conforme se observa nos pareceres proferidos nos processos administrativos 112027/2014-4 e 112038/2014-8, a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia convalidou os créditos apropriados, respectivamente, nos períodos de apuração Mar/2013 e Mai/2013 (Doc. 04).

Pontua que, embora seja de fatos geradores anteriores, quando foram proferidos os pareceres citados, já estava vigente a regra do art. 312, V, do RICMS/BA, a qual não serviu de obstáculo para a chancela do Fisco, gerando a confiança do Contribuinte sobre o critério jurídico de apropriação integral do crédito de ICMS nas operações autuadas, replicando nas competências posteriores.

Além disso, o próprio Estado da Bahia chegou a firmar Termo de Acordo estabelecendo, mediante contrapartidas da Impugnante, regras de limitação e trava na utilização do referido crédito acumulado (Doc. 05).

Nesse contexto, diz que, sem implicar em qualquer reconhecimento por parte da Impugnante em relação a exigência de estorno, frente ao princípio da eventualidade, na remota hipótese desse Conselho entender pela obrigação do estorno, deve ser revista a penalidade aplicada, uma vez que o contribuinte se pautou na conduta externada pela própria Administração Pública, sem prejuízo de prosseguir defendendo o direito ao crédito escriturado integralmente, já que não cometeu qualquer irregularidade

Alternativamente, também, sem implicar em qualquer reconhecimento por parte da Impugnante em relação a exigência de estorno, frente ao princípio da eventualidade, na remota hipótese desse Conselho entender pela obrigação do estorno, deve ser alterada a capitulação legal da penalidade, imputando o pagamento de multa no valor de R\$ 140,00, prevista no art. 42, XVIII, da Lei 7.104/96, em razão da inexistência de qualquer prejuízo ao Erário, sem prejuízo de prosseguir defendendo o direito ao crédito escriturado integralmente, já que não cometeu qualquer irregularidade

II – DO PEDIDO

Por todo o exposto, é a presente para requerer se digne V.Sas. a conhecer e dar provimento à presente impugnação para julgar improcedente o lançamento:

- a) No mérito, em razão da ausência de embasamento legal da regra prevista no art. 312, V, do RICMS/BA, que fundamenta a presente autuação, na regra constitucional da não cumulatividade ou nas hipóteses infralegais de estorno previstas na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/96;
- b) No mérito, em razão da remissão superveniente promovida pelo Estado da Bahia no Convênio ICMS nº 190/2017, que abrangue toda e qualquer operação, mesmo que a obrigação se vincule à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro, exatamente o caso autuado;
- c) No mérito, em razão da inadequação dos cálculos mediante arbitramento para apuração do crédito tributário, que considerou tanto operações comerciais como industriais, sem respaldo no próprio art. 312, V, do RICMS/BA, invocado pela fiscalização na autuação;
- d) No mérito, em razão da impossibilidade de prejudicar o adquirente, que não tem qualquer ingerência sobre o incentivo de terceiros, cujas saídas subsequentes ocorram sem qualquer tipo de desoneração da carga tributária;
- e) Subsidiariamente, na remota hipótese de manutenção da exigência principal, requer seja determinada a exoneração da multa isolada, mediante a aplicação da regra do art. 100 do CTN,

ou, alternativamente, requer seja alterada a capitulação legal da penalidade, imputando a multa no valor de R\$ 140,00, prevista no art. 42, XVIII, da Lei 7.104/96.

Requer, também, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito para comprovação das alegações na presente peça.

Os autuantes ao prestarem a informação fiscal, às fls. 372/381 dos autos, assim se posicionam:

Preliminarmente destacam que o Contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, com todos os elementos que descrevem detalhadamente a infração evidenciada na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa às fls. 01 a 05 do PAF.

Dizem que, após fazer considerações referentes à tempestividade da Impugnação às fls. 264, dizem que o Autuado explica a autuação às fls. 264/266 e inicia sua defesa às fls. 266 com o item “III - DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS”.

No item “III. 1 – DA VIOLAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE”, destacam que o Contribuinte discorre sobre o princípio da não-cumulatividade citando o Art. 155 da Constituição Federal, a Lei Complementar 87/95 e a Lei 7.014/96 além de trazer a posição de juristas sobre a questão.

Pontuam, então, que o art. 312, inciso V do RICMS/BA não deixa qualquer dúvida em relação à obrigatoriedade do estorno da parcela de crédito que excede ao tributo cobrado na saída subsequente da mesma mercadoria, quando a entrada foi oriunda de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal.

No caso em questão diz que é descabida a argumentação de que não foi observado o princípio da não-cumulatividade, visto que o lançamento tem como base o cruzamento de dados relativos a créditos e débitos destacados em documentos fiscais.

Em seguida, dizem que o Autuado questiona a legalidade da regra estabelecida no Decreto 13.780/12 – Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, quando afirma às fls. 58 que: “...a hipótese extraída no art. 312, V, do RICMS/BA, que embasa a presente autuação, não encontra correspondente na Lei Complementar ou na própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, não havendo, tampouco, permissivo legal para criação de outras hipóteses no exercício do poder regulamentar”.

Nesta linha de pensamento, registram que é importante ressaltar que compete ao agente fiscal, tão somente, aplicar a Legislação Tributária Estadual conforme posta. Não se pode perder de vista que a previsão de estorno decorre da necessidade de evitar excessos e desvios na utilização de generosos benefícios fiscais como o que foi concedido pela Lei 7.980/2001, o Desenvolve, do qual são beneficiários tanto o Autuado quanto o seu fornecedor, a OLEOQUÍMICA, empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Como se observa às fls. 126 a 136 deste processo, o benefício em questão possibilita vantajosa dedução do saldo devedor do ICMS apurado a cada mês. Nesta circunstância, permitir o crédito integral na entrada, de ICMS que não foi recolhido, quando a saída subsequente se dá com alíquotas inferiores, seria homologar a desmedida fabricação de créditos fiscais sem limites, ao sabor dos interesses do grupo econômico industrial e em prejuízo do Erário.

Neste sentido, dizem que a legislação estadual trata de coibir esta prática, respeitando a sistemática normal de crédito e débito, mas impondo limites, quando se trata de benefícios legalmente concedidos pelo Estado.

Às fls. 272, dizem que o Autuado inicia o segundo aspecto de sua argumentação defensiva que intitula “III. 2 – DA CONVALIDAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL DO DESENVOLVE – NORMA SUPERVENIENTE”.

Com relação a este tema o Autuado demonstra se equivocar com a interpretação que apresenta relativa à Lei Complementar 160/2017 e ao Convênio ICMS 190/2017, desprezando os princípios e objetivos que ensejaram as suas edições.

Assim, destacam que, **ao afirmar às fls. 272** “(...) *deve ser observada existência de legislação superveniente que convalidou a “ilegalidade” apurada pela autoridade administrativa ...” e, também, “a fiscalização fez a interpretação isolada do dispositivo contido no art. 312, V, do RICMS/BA, sem observar que, de forma superveniente, sobreveio a Lei Complementar nº 160/2017...”* o Autuado tenta vincular de forma equivocada a irregularidade apurada pela fiscalização com aquelas que foram objeto da remissão contida na Lei Complementar 160/2017.

Na sequência, destacam que o Autuado transcreve o Convênio ICMS 190/2017, o qual se utiliza da autorização concedida pela citada Lei Complementar, para instituir as remissões ali cabíveis. Contrapõem, então, dizendo que, tanto a Lei quanto o Convênio referidos tratam do tema dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados sem base em Convênio aprovado no CONFAZ. A guerra fiscal entre os estados passou a gerar muita incerteza nos contribuintes que passaram a ser autuados por unidades federativas que não reconheciam o benefício fiscal concedido por outra. Este foi o contexto motivador do convênio 190/2017. É incoerente a tentativa de vincular a autuação em questão com a falta de reconhecimento do benefício fiscal do Desenvolve. Seria o próprio Estado da Bahia desconsiderando o benefício que ele mesmo concedeu.

Observam que, de fato, o Estado da Bahia é signatário do Convênio 190/2017, mas a remissão ali prevista alcança infrações decorrentes da desqualificação de benefícios fiscais que teriam sido concedidos por outros estados da federação, já que não haveria qualquer sentido em pensar diferente.

Dizem que é descabida e sem propósito a tentativa de vincular a autuação em comento com aquela remissão. Seria a estranha situação de um auto de infração cobrando ICMS para o Estado da Bahia decorrente de previsão na legislação do próprio ente tributante desconsiderando benefício por ele mesmo concedido.

Deste modo, aduzem que não cabe nenhuma razão ao Autuado quando afirma (às fls. 275) que “(...) *houve remissão pelo Estado da Bahia da ilegalidade defendida pela fiscalização, decorrente da operação posterior da saída da mercadoria pelo estabelecimento beneficiário do Desenvolve, estendendo-se a qualquer evento futuro, o que compreende o benefício supostamente obtido pela Impugnante*”.

Afirmam que a autuação se vincula objetivamente ao não cumprimento, pelo Autuado, da regra disposta no art. 312, V, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012. Não faria qualquer sentido o Estado da Bahia manter na sua legislação tributária o dispositivo em questão caso fosse correto o entendimento dado pelo Requerente ao alcance do Convênio 190/2017, do qual a Bahia é um dos Estados signatário.

Da mesma forma, dizem que não tem fundamento a afirmação feita pelo Contribuinte às fls. 276: “*A remissão do crédito tributário autuado não pode ser ignorada por ocasião do presente julgamento, ensejando a improcedência do lançamento perpetrado pela fiscalização...*”, pois, a infração identificada e autuada não trata, absolutamente, de desqualificação do benefício concedido, mas sim de reafirmá-lo, pois, a norma infringida só se valida com a existência do mesmo. As alegações do Autuado em nada contribuem para a sua defesa.

No terceiro item defensivo abordado, intitulado: “*III. 3 – DO EQUÍVOCO NO CÁLCULO – ARBITRAMENTO*”, dizem que o Autuado aponta para o que chama de uma “*inadequação dos cálculos para apuração do crédito tributário*”, transcreve a regra do art. 312, V, e conclui corretamente que: “*...o Regulamento do Estado, prevê ... que o estorno do crédito seja efetivado nas operações comerciais de revenda, quando ocorrer a saída subsequente da mesma mercadoria, não submetida a processo de industrialização*”, já que tal premissa serviu de base para a autuação. Como se verá, **dizem, os agentes Fiscais, que não houve qualquer**

inadequação nos cálculos apresentados nas planilhas dos anexos 1 a 8.

A análise das planilhas citadas permite concluir que não é correta a afirmação do Autuado às fls. 277 do PAF quando diz que: “... a fiscalização não observou o critério legalmente estabelecido, promovendo, incorretamente, o estorno sobre todas as entradas de insumos adquirido junto ao seu fornecedor”.

Registram que o levantamento fiscal em questão considerou apenas aquelas mercadorias adquiridas junto ao fornecedor *OLEOQUÍMICA* e que foram objeto de revenda. Os estornos foram calculados com base na quantidade, em toneladas, da mercadoria que foi, efetivamente, revendida, tomando por base o valor do ICMS TOTAL que foi debitado nas vendas e cotejando com o valor do ICMS CREDITADO por tonelada na entrada da mesma mercadoria.

Na sequência, dizem que o Autuado questiona a inclusão de algumas operações de compra para industrialização (CFOP 1101) na planilha do Anexo 1. Pontuam que a análise atenta desta planilha junto com as seguintes (Anexos 2 a 4) permite concluir que esta etapa do cálculo visa encontrar o valor do ICMS médio creditado por tonelada de produto adquirido do fornecedor *OLEOQUÍMICA*, por mês.

Observam que a listagem do Anexo 1 contempla todos os documentos fiscais de entrada que serviram como base para tal cálculo. Ocorre que alguns produtos que são revendidos pelo Autuado são também matéria-prima no seu próprio processo industrial. Deste modo, considerando que o fluxo da mercadoria é contínuo, e sem possibilidade de identificação individual, já que seria inimaginável imprimir na substância líquida da mercadoria um número de série distinto para cada tonelada, dizem que não é possível a segregação física da mercadoria entrada.

Assim, dizem que o CFOP adotado pelo Contribuinte neste caso, se 1101 (*compra para industrialização*) ou 1102 (*compra para comercialização*), por justiça, não pode ter o condão de alterar o valor médio do ICMS por tonelada de produto adquirido.

Por outro lado, dizem que é importante registrar que, para a grande maioria dos documentos fiscais em questão, o valor dos produtos não se altera ao longo do mesmo mês para CFOP 1101 ou 1102. Logo, a exclusão das operações com CFOP 1101, como sugere o Autuado, neste caso, não produziria qualquer modificação no cálculo final.

A título de exemplo pedem para observar as Notas Fiscais abaixo:

Data Entrada	NF	CFOP	Descritivo do Item	Quant.	Und	Valor Oper. (R\$)	Valor Unit (R\$)
07/03/17	27230	1102	ALKONAT 1618 C30	17,67	t	69.838,12	5.928,53
12/04/17	27488	1101	ALKONAT 1618 C30	6,25	t	24.702,22	5.928,53
05/05/17	27644	1101	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	20,00	t	20.578,41	1.543,38
30/05/17	27801	1102	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	20,00	t	20.578,41	1.543,38
20/06/17	27910	1102	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	80,00	t	84.040,04	1.575,75
30/06/17	28030	1101	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	7,29	t	7.652,90	1.575,75
27/09/18	31586	1102	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	48,00	t	223.223,15	6.975,72
28/09/18	31605	1101	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	7,06	t	32.832,40	6.975,72
02/10/18	31632	1101	ALKONAT 1618 C30 MERCADO EXTERNO	7,20	t	43.675,80	9.099,12
19/10/18	31741	1102	ALKONAT 1618 C30 MERCADO EXTERNO	8,40	t	50.955,10	9.099,12

Dizem que, nos poucos casos em que possa existir alguma diferença de preço, isto não produz modificações relevantes ao final das contas, já que os estornos são calculados em função das quantidades revendidas, sendo que as entradas são utilizadas apenas para efeito de cálculo do ICMS médio creditado por tonelada do produto que entrou.

Registram que outra questão relevante é que existem produtos que foram revendidos em determinados meses para os quais constam apenas entradas com CFOP 1101. Nestes casos, a desconsideração deste CFOP, como sugere o Autuado, faria com que fosse necessário utilizar a entrada com CFOP 1102 do mês anterior, prejudicando a clareza do levantamento.

Na sequência, dizem que consideraram, também, a inclusão de saídas sob o CFOP 6101 (*venda de produção do estabelecimento*) e CFOP 6122 (*venda de produção do estabelecimento remetida*

para industrialização por conta) no Anexo 5. Esta planilha contempla todas as notas fiscais de saída que foram base para os cálculos do auto de infração. O levantamento fiscal se baseou nas mercadorias que foram produzidas na OLEOQUÍMICA e revendidas pelo Autuado.

Pontuam que, percorrendo-se a totalidade dos registros de notas fiscais que integram o Anexo 5, encontram-se, de fato, registros com CFOP 6101 ou 6122. Observa-se que os produtos ali referidos são todos de produção da OLEOQUÍMICA, ou seja, “ALKONAT 1618 C30 P” e “GLICENAT”.

Portanto, dizem que fica evidente o equívoco do Autuado na classificação fiscal daquelas operações, que, em verdade, são de revenda, não fazendo qualquer sentido as excluir do presente levantamento. Registram que o uso de CFOP inadequado na escrituração de contribuintes com elevado número de operações, não é algo incomum, no entanto, não existe qualquer razão para a exclusão de tais registros.

Consigam que não resta dúvida de que os cálculos que quantificaram o montante de ICMS a ser pago no presente processo estão muito bem explicados nas planilhas e alinhados com as regras estabelecidas no art. 312 do RICMS/BA.

Dizem que, tais planilhas, além de constarem impressas no processo, conforme fls. 20 à 125 e 139 à 244, encontram-se, também, anexadas em meio eletrônico, com todas as memórias de cálculo pertinentes a cada célula, conforme arquivos eletrônicos cuja integridade e autenticidade estão reconhecidas às fls. 45 e 46 do PAF.

Pontuam que cada etapa do cálculo foi diligentemente concebida e apresentada de forma que não restasse qualquer dúvida em relação ao valor do crédito reclamado pelo Estado. Todo o cálculo se baseia nas informações constantes nos documentos fiscais de entrada e de saída. Portanto, dizem que não tem qualquer fundamento a afirmativa do Defendente de que o trabalho da fiscalização tenha se utilizado do procedimento de arbitramento na quantificação do crédito em questão. Todo o cálculo se baseia nas informações constantes nos documentos fiscais de entrada e de saída, portanto a manifestação do contribuinte em nada o beneficia.

Salientam, uma vez mais, que às fls 125 e 124 pode-se verificar os produtos considerados no levantamento fiscal, os quais foram produzidos pela *OLEOQUÍMICA* e que, foram adquiridos e revendidos pela *OXITENO*, empresa Autuada, sem o devido estorno do montante de ICMS (art. 312, V, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012) apurado na ação fiscal.

Portanto, pelo exposto, dizem que não existe qualquer razão para o Autuado, ainda, declarar que “...houve a inclusão no compute do cálculo de operações com natureza industrial [...] as quais não se caracterizam como comerciais e são totalmente estranhas à determinação legal de estorno proporcional do crédito do ICMS invocado pela fiscalização [...]”. Aduz que, como se vê a manifestação do Contribuinte em nada o beneficia.

Da mesma forma, dizem que o Autuado segue em equívoco quando afirma que “*não há aderência entre o procedimento de estorno adotado pela fiscalização para fins de lançamento e o dispositivo utilizado como fundamento legal na presente autuação*” já que está muito bem comprovado que os estornos foram calculados pela Fiscalização conforme a regra disposta no art. 312, V, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Pontuam que, verificando os itens constantes nos registros do Anexo 1 (entradas) e os itens constantes no Anexo 5 (saídas) fica muito fácil de entender que o levantamento feito se restringe a itens que foram revendidos sem que tenham se submetido a qualquer processo de industrialização.

Registram que, às fls. 278 e 279, o Autuado se reporta a ementas de julgados do CONSEF que não guardam correspondência com o caso do PAF em questão e afirma que: “*Essa postura da fiscalização de cálculo do estorno proporcional do crédito de ICMS mediante arbitramento, já foi categoricamente censurada por este Eg. CONSEF*”, contudo, não percebe que a autuação não trata de estorno proporcional do crédito de ICMS e nem de arbitramento.

No caso, o estorno se dá pelo valor que excede ao débito na saída da mesma mercadoria, conforme previsão regulamentar, art. 312, V, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012. Portanto, dizem que o Contribuinte se confunde em sua argumentação, apresenta julgados que não se relacionam com o caso e conclui reafirmando, equivocadamente, que a fiscalização se utilizou do arbitramento. A manifestação do Contribuinte em nada o beneficia.

Em seguida, dizem que o Impugnante inicia o quarto item da sua defesa, que intitula: “*III. 4 – DA INEXISTÊNCIA DE INDÍCIOS DO BENEFÍCIO CONCEDIDO A TERCEIROS*” afirmando que “*... a Autuada, ao adquirir mercadorias de outros industriais, não é obrigada a conhecer dos benefícios fiscais a estas concedidas*”.

Dizem que toda a argumentação defensiva tratada neste item se torna descabida pelo fato de que as empresas envolvidas, fornecedora e compradora (Autuada) são coligadas, do mesmo grupo econômico.

Registram que, conforme impressos do sistema de cadastro da SEFAZ-BA, peças integrantes deste PAF, anexadas às fls. 126 e 127, a empresa Impugnante é a própria responsável legal pela empresa fornecedora. Ainda mais que isso, elas funcionam dentro de um mesmo parque fabril sendo difícil a identificação física do local onde uma termina e a outra começa. Elas compartilham equipes de manutenção, receptivo, refeitório, salas de operação, tanques de armazenamento, entradas de utilidades, áreas administrativas dentre outras coisas. Portanto, é completamente descabida a alegação de desconhecimento dos benefícios concedidos a elas.

Dizem que a conclusão a que se chega da análise da infração autuada é que a estratégia de negócio montada entre as coligadas chegou ao ponto em que os créditos fiscais acumulados pelo Autuado são galopantes, numa regra muito perversa para o Estado da Bahia, onde, quanto maior o preço de venda e a quantidade de produto que circula nas notas fiscais entre as coligadas, maior o crédito acumulado. Diga-se de passagem, que na maioria dos casos, não chega a existir circulação física, já que os produtos são revendidos pela Autuada com despacho direto pelos tanques da fornecedora. Fica muito evidente, neste contexto, qual a razão da existência da regra estabelecida no art. 312, V, do RICMS, bem como as drásticas consequências para o Erário do seu não cumprimento.

Neste contexto, dizem que não assiste razão ao Autuado quando afirma que “*(...) eventual procedência da exigência em pauta frustraria o principal objetivo do DESENVOLVE, que consiste na diversificação da matriz industrial e agroindustrial, o fomento de novos empreendimentos(...)*”, já que, como visto, o crédito tributário que foi lançado baseia-se em regramento que visa apenas evitar o uso desproporcional de benefícios fiscais, com resultados desastrosos e imprevisíveis para o Estado. A manifestação do Contribuinte em nada o beneficia.

Passando ao título “*III. 5 – DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DOS JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO*”, dizem que o Autuado declara que caso “*(...) não sejam suficientes para a exoneração integral do crédito tributário, deve ser revista a exigência perpetrada pela fiscalização a título de juros de mora e multa de ofício no lançamento fiscal, com base na regra prevista no art. 100 do CTN (...)*” sob a argumentação de que a SEFAZ-BA emitiu parecer de convalidação de créditos acumulados nos processos administrativos 112027/2014-4 e 112038/2014-8, que anexa às fls. 360 à 363.

Pontuam que os citados processos se referem exclusivamente a créditos acumulados decorrentes de exportações. Tais operações não são, absolutamente, objeto da cobrança feita neste auto de infração. Além do mais, como o próprio Defendente reconhece, estes processos se referem a créditos tomados em março/2013 e maio/2013. Portanto, nada tem a ver com o levantamento fiscal em tela, que se baseia em documentos fiscais do período de janeiro/2017 a dezembro/2018. Dizem que a manifestação do Contribuinte em nada contribui com a sua Defesa, e, certamente, não conseguirá confundir os ilustres julgadores do CONSEF.

Ressaltam que o Contribuinte não consegue elidir a infração autuada. Dizem que o Autuado

adquire mercadorias do Contribuinte *OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.*, CNPJ nº 07.080.388/0001-27 e IE nº 066.890.924, que goza do benefício fiscal do DESENVOLVE conforme resoluções 14/2005, 64/2006, 139/2010, 07/2011.

Dizem que tais aquisições se dão com tributação de ICMS à alíquota interna (17%). Parte destas mercadorias é revendida em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, resultando em saída subsequente cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação.

Consignam que, além da falta do autuado estorno de crédito fiscal em questão, é imprescindível considerar que, no período em referência, estava vigente um Termo de Acordo entre o Autuado e o Estado da Bahia, que reproduz na Informação Fiscal, onde limitava a utilização do crédito fiscal acumulado na escrita ao valor mensal de R\$ 1.000.000,00, assinado em maio de 2013.

Aduzem que a contrapartida do Estado foi materializada pela Resolução 076/2013 do DESENVOLVE, que, também, reproduz na Informação Fiscal, onde pontuam que conferiu o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições internas de “*ETENO*”.

Tal acordo dizem que vinha sendo cumprido por ambas as partes, pelo que se observa das notas fiscais de aquisição de *ETENO* sem ICMS e das apurações do ICMS mensais do Autuado, onde se verificava a utilização de créditos de períodos anteriores limitada a um milhão de reais. Integram o presente processo as cópias de livros fiscais eletrônicos – EFD, em arquivos devidamente autenticados conforme fls. 257 e 258 deste PAF.

- CONCLUSÃO DA INFORMAÇÃO FISCAL

Dizem que, do quanto foi exposto pelo Contribuinte, nenhuma alegação apresentada em sua peça de defesa deixou de ser atentamente verificada. Do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado.

Dizem que o Contribuinte, em sua defesa, produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões de bem defender-se relativamente à autuação de que trata o presente PAF, pois, ao mesmo não foi estabelecido nenhum obstáculo, garantindo seu amplo direito de defesa.

Por fim, ressaltam que, após verificar as fls. 01 a 260, restou comprovado que o Contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos e arquivos eletrônicos integrantes do auto de infração de nº 299314.0008/19-7 em 07 de dezembro de 2019, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa.

À fl. 1383 verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Milton Hedayioglu Mendes de Lima, OAB/BA nº 20.769, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração, em epigrafe, lavrado em 26/12/2019, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditores Fiscais lotados na unidade da IFEP INDÚSTRIA, em que nos exercício de suas funções constituíram o presente lançamento, em cumprimento da O. S. 503162/19, com a acusação de que, “*o contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de imposto (ICMS) no valor R\$ 15.306.659,30, 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 que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a saída subsequente da mesma mercadoria – com repercussão, relativo ao ano de 2017, demonstrativos*

de fls. 20 a 125 e ao ano de 2018, demonstrativos de fls. 139 a 244, constantes do CD/Mídia de fl. 258 dos autos, entregues ao Contribuinte/Preposto/Representante Legal, Srª Deise Plácido dos Santos Reis, em 27/12/2019, na forma do expediente fl. 257, devidamente assinado”. Lançado ICMS no valor de R\$ 15.306.659,30, com enquadramento inciso V, do art. 312 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c art. 34, inciso II e XV, da Lei nº 7.014/96, e multa aplicada de 60% na forma da alínea “b”, inciso II, 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 acrescentados)

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 acrescentado)

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, como informações complementares, que o Autuado, a OXITENO NORDESTE S.A. INDUSTRIA E COMÉRCIO, adquire mercadorias do Contribuinte OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27 e IE nº 056.890.924, que goza do benefício fiscal do DESENVOLVE, conforme resoluções 14/2005, 64/2006, 139/2010, 07/2011. Tais aquisições se dão com tributação de ICMS à alíquota interna (17% e 18%). Parte destas mercadorias é revendida em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, resultando em saída subsequente cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação.

Às fls. 263/285 dos autos, através do seu Representante Legal devidamente constituído, em sua peça de defesa, aduz que a disciplina do ICMS, que rege a não cumulatividade, está contida no art. 155 da Constituição Federal. Diz, então, extrair desse comando constitucional o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito à regra constitucional da não-cumulatividade.

Registra que, pela sistemática da não-cumulatividade do ICMS, embasada na regra constitucional, os débitos são compensados com créditos relativos às incidências anteriores. Por sua vez, diz que as regras de restrição ao crédito estão fixadas no artigo 155, § 2º, II, da Constituição Federal, que assim estabelece:

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;

Observa, assim, que, apenas nas hipóteses de isenção ou não-incidência, será vedada a

apropriação do crédito de ICMS, nos termos do que dispõe, expressamente, a Constituição Federal vigente.

Portanto, diz, o Autuado, com base na regra constitucional, é possível observar que não há qualquer mácula no procedimento adotado, sendo improcedente a limitação ao crédito fixada pela autoridade administrativa no lançamento, exigindo incorretamente o estorno proporcional, já que não houve saída subsequente de mercadorias com isenção ou não incidência, pelo contrário, como apurado pela própria Fiscalização, as mercadorias saídas do estabelecimento da ora Autuada foram tributadas pela alíquota interestadual aplicável.

Em sede de Informação Fiscal, os agentes Autuantes, no caso em questão, dizem que é descabida a argumentação de que não foi observado o princípio da não-cumulatividade, visto que o lançamento tem como base o cruzamento de dados relativos a créditos e débitos destacados em documentos fiscais.

Pontuam, então, que o art. 312, inciso V do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, vigente à época dos fatos, não deixa qualquer dúvida em relação à obrigatoriedade do estorno da parcela de crédito que excede ao tributo cobrado na saída subsequente da mesma mercadoria, quando a entrada for oriunda de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal.

Neste contexto, registram que é importante ressaltar que compete ao agente fiscal, tão somente, aplicar a Legislação Tributária Estadual conforme posta. Complementam dizendo que não se pode perder de vista que a previsão de estorno decorre da necessidade de evitar excessos e desvios na utilização de benefícios fiscais como o que foi concedido pela Lei 7.980/2001, o Programa DESENVOLVE, do qual são beneficiários tanto o Autuado, a OXITENO, quanto o seu fornecedor, a OLEOQUÍMICA, empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Sobre tal constatação não há controvérsia entre as partes, vê-se que os Autuantes, ao prestarem a informação fiscal, às fls. 372/381 dos autos, dizem que, durante os trabalhos de fiscalização, analisou as operações de entradas e saídas ocorridas na OXITENO, oriundas da OLEOQUÍMICA, e constataram que as mercadorias, objeto da autuação – ALKONAT 1214 CH, ALKONAT 1214 CL, ALKONAT 1618 C30, ALKONAT 1618 C30 P, ALKONAT 1618 C50 P, ALKONAT 1698, ALKONAT 1698 P, ALKONAT 1898 P, GLICENAT, ULTRACIDE 810 E ULTRASOL OG 1500 – adquiridas da OLEOQUÍMICA se deram com tributação de ICMS à alíquota interna de 17% e 18%, sendo partes dessas mercadorias revendida, em operações interestaduais, com alíquotas de 4% e 12%, resultando em saída subsequente cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, com repercussão, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação, nos termos do art. 312, inciso V do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Sobre o incentivo fiscal da OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27 e IE nº 056.890.924, empresa vendedora das mercadorias que geraram os créditos excedente, 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 - dilatação 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 OLEOQUÍMICA, habilitou aos benefícios do Programa, mais especificamente, na forma da Resolução nº 14/2005, 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 do item II da citada Resolução, 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 projetos 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, convalidado 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 OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, 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 OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, 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 14/2005, editada pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, que habitou a OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, 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 os agentes Fiscais Autuante, com a lavratura da presente autuação, em lide, **sem analisar outro fato superveniente**, como em seguida estarei analisando, é negar, de fato, 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 dos agentes Fiscais Autuantes, de que o Contribuinte Autuado, a OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, 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 OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, 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)

Também, quanto 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 OXITENO NORDESTE S.A. INDUSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, oriundas da OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, 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 pelos agentes Fiscais Autuantes, acostado às fls. 64/68, de que durante os trabalhos de fiscalização, analisou as operações de entradas e saídas ocorridas na OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, oriundas da OLEOQUIMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA., CNPJ nº 07.080.388/0001-27, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, e constatou que as mercadorias, objeto da autuação, – *ALKONAT 1214 CH, ALKONAT 1214 CL, ALKONAT 1618 C30, ALKONAT 1618 C30 P, ALKONAT 1618 C50 P, ALKONAT 1698, ALKONAT 1698 P, ALKONAT 1898 P, GLICENAT, ULTRACIDE 810 E ULTRASOL OG 1500* – que entraram no estabelecimento da autuada,

onde se apropriou de crédito do ICMS à alíquota interna de 17% e 18%, partes foram revendidas em operações interestaduais, com alíquotas de 4% e 12%, isto é, resultando em saídas subsequentes cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação, mais especificamente contrariando o disposto no inc. V, do art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, anteriormente descrito.

Isso por que, o defendente, sabendo que as mercadorias adquiridas são oriundas de empresa, com aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no caso o Programa DESENVOLVE, deveria ter efetuado o estorno do imposto creditado no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria, conforme assim preconiza inc. V, do art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, vigente à época dos fatos.

Sobre tal embasamento legal, vejo da análise da peça de defesa, que o sujeito passivo tinha total clareza da orientação do dispositivo acima destacado, quando traz a seguinte afirmação “[...] ainda que se admita a legalidade do lançamento e [...], deve-se atentar para o fato de que a Autuada, ao adquirir mercadorias de outros industriais, não é obrigada a conhecer dos benefícios fiscais a estas concedidas pelo Estado da Bahia, uma vez que não há qualquer referência ao benefício do DESENVOLVE nos documentos fiscais que suportam a operação.

Neste contexto, de fato, não há qualquer referência ao benefício do Programa DESENVOLVE nos documentos fiscais que suportam a operação, **entretanto vê-se dos dados Cadastrais da OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., CNPJ nº 07.080.388/0001-27**, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, extraído do Sistema INC da SEFAZ (fl. 127), **a informação da razão social OXITENO como sócio, além de todos responsáveis pessoas físicas cadastrados como “Administrador” da OLEOQUÍMICA, figuram como responsáveis pessoas físicas cadastradas como “Diretor” da empresa Autuada, a OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, 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 procederam, acumulando créditos de operações de aquisição de mercadorias com alíquota interna de 17% e 18%, à época dos fatos geradores, e revendendo para outras unidades da Federação com alíquotas de 4% e 12%, tal excedente do ICMS, deveria ter sido estornado de sua escrita fiscal, o que assim não procederam.

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 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 OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., CNPJ nº 07.080.388/0001-27**, 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 as venda diretamente para clientes estabelecidos em outras unidades da Federação**, mas sim efetuar essa venda para uma outra empresa do grupo, a empresa Autuada, OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ nº 299314.0006/19-0, **exceto as mercadorias utilizadas no seu processo produtivo como insumo**, e esta empresa efetuar a venda, propriamente dito, para outra unidade da Federação, **com cunho eminentemente de acumular os créditos**, objeto da presente autuação.

Atesta ainda esse Planejamento tributário, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, quando se analisa o volume de entradas que geraram os créditos glosados. Vê-se operações com *CFOP 1101- Compra para industrialização* e *CFOP 1102 – Compra para comercialização*, em que a OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, Contribuinte Autuado, tem como atividade economia principal *CNAE 2029100 – Fabricação de produtos químicos orgânicos* e não a revenda de produtos químico que não seja objeto de sua fabricação, não obstante existir, nas Informações Cadastrais da SEFAZ, extraídas do Sistema INC, como atividade econômica secundária o *CNAE 4684299 – Comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos*.

Compulsando, então, o demonstrativo de fls. 10 a 17 dos autos, onde relaciona as notas fiscais de entradas oriundas da OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27 - *ALKONAT 1214 CH, ALKONAT 124 CL, ALKONAT 1618 C30, ALKONAT 1618 C30 P, ALKONAT 1618 C50 P, ALKONAT 1698, ALKONAT 1698 P, GLICENAT, ULTRACIDE 810 E ULTRASOL OG 1500* - vê-se que as operações com *CFOP 1102 – Compra para comercialização* e *CFOP 1117 - Compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro* são as mais significativas, representando mais de 91% do volume de entradas, seja no ano de 2017, ou no ano de 2018, desses produtos, na OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0 o que, ao meu sentir, o volume a ser predominante deveria ser operações com *CFOP 1101- Compra para industrialização*, por se tratar de insumo no seu processo produtivo, em que as vendas desses insumos decorreria de excesso nas suas aquisições, o que não se apresenta assim a situação, em exame.

O que se observa dos autos, na realidade é uma situação de Planejamento Tributário, resultante das lacunas e brechas existentes na própria lei de regência do Programa DESENVOLVE, em que a OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, integrante do mesmo Grupo Econômico do Contribuinte Autuado, a OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, **poderia estar praticando vendas interestaduais desses produtos diretamente aos seus clientes estabelecidos em outras unidades da Federação, entretanto utiliza do artifício de praticar venda a uma empresa sediada aqui na Bahia, acumulando créditos de uma operação de aquisição de mercadorias com alíquota interna de 17% ou 18%, com revenda para outros Estados, com alíquotas de 4% e 12%**, em total afronta com o objetivo do incentivo fiscal, por resultados fiscais e econômicos imprevisíveis para o Estado da Bahia.

Cabe aqui destacar que os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) formaram maioria para declarar a constitucionalidade da “*norma geral antielisão*”, voltada a combater planejamentos tributários tidos como abusivos pelo fisco, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 2446), em sessão virtual encerrada em 08/04/22, ou seja, o STF declara a constitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001, em que acrescentou ao Código Tributário Nacional (CTN) a previsão de que o fisco “*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*”. É como entende este Relator Julgador na caracterização da presente autuação.

Por outro lado, sobre a constituição da base de cálculo do lançamento fiscal, em lide, o Contribuinte Autuado diz que, ainda que se entenda pela legalidade do lançamento, deve ser reconhecida a impropriedade do lançamento, em razão da inadequação dos cálculos para apuração do crédito tributário.

Pontua que a presente autuação está baseada pela fiscalização na regra do art. 312, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012. Como se vê, diz que o Regulamento do Estado da Bahia, prevê, mesmo em desacordo com a legislação pátria, que o estorno do crédito seja efetivado nas operações comerciais de revenda, quando ocorrer a saída subsequente da mesma mercadoria, não submetida a processo de industrialização.

Todavia, diz que se percebe, nos Anexos 1 a 8, que a fiscalização não observou o critério legalmente estabelecido, promovendo, incorretamente, o estorno sobre todas as entradas de insumos adquirido junto ao seu fornecedor, beneficiário do Desenvolve, utilizando-se do procedimento de arbitramento para fins de quantificação do crédito tributário.

Isto porque, diz verificar que houve a inclusão no cômputo do cálculo de operações com natureza industrial, a exemplo do “CFOP 1.101 de compra para industrialização” no Anexo 1, as quais não se caracterizam como comerciais e são totalmente estranhas à determinação legal de estorno proporcional do crédito de ICMS invocado pela fiscalização.

Informa que uma grande parcela dos produtos adquiridos do fornecedor em questão são insumos utilizados na produção de outros produtos, os quais, por óbvio, não se tratam de revendas e, portanto, não devem compor o cálculo do estorno que pretende a Fiscalização.

Ou seja, diz que não há aderência entre o procedimento de estorno adotado pela fiscalização para fins de lançamento e o dispositivo utilizado como fundamento legal na presente autuação. Registra que a legislação não autoriza a sistemática de arbitramento, adotada pela fiscalização para fins de apuração do crédito tributário, pelo contrário, a norma é expressa em determinar que o estorno seja efetivado apenas nas operações comerciais, quando ocorrer a saída subsequente da mesma mercadoria, não submetida a processo de industrialização.

Em relação a primeira premissa da arguição da base de cálculo do sujeito passivo, vejo não assistir razão, pois como claramente está posto na Informação Fiscal, pelos agentes Autuante e ratificado por este Relator Julgador na análise dos demonstrativos de constituição do lançamento fiscal, têm-se, de fato, que a afirmação “[...] a fiscalização não observou o critério legalmente estabelecido, promovendo, incorretamente, o estorno sobre todas as entradas de insumos adquirido junto ao seu fornecedor” não procede.

O levantamento fiscal em questão considerou apenas aquelas mercadorias adquiridas junto ao fornecedor OLEOQUÍMICA e que foram objeto de revenda. Os estornos foram calculados com base na quantidade, em toneladas, da mercadoria que foi, efetivamente, revendida, tomando por base o valor do ICMS total que foi debitado nas revendas e cotejando com o valor do ICMS creditado por tonelada na entrada da mesma mercadoria. **É o que se pode constatar dos exemplos trazidos, nesse voto, no Quadro abaixo destacado,** o qual será adiante explicado.

Quanto a segunda premissa de arguição da base de cálculo pelo sujeito passivo, vê-se que a arguição diz respeito a inclusão de algumas operações de compra para industrialização (CFOP 1101) na planilha do Anexo 1.

Pois bem! Como bem explicitado pelos agentes Autuantes, na Informação Fiscal, a análise dos demonstrativos (Anexos 2 a 4), constantes do CD/Mídia de fl. 258, que inclui não somente as aquisições com CFOP 1101 (industrialização), mas também CFOP 1102 (comercialização), permite concluir que esta etapa do cálculo visa encontrar, eminentemente, o valor do ICMS médio creditado por tonelada de produto adquirido do fornecedor OLEOQUÍMICA, por mês.

De fato, a listagem do Anexo 1 (fls. 20/59), anos 2017 e 2018, que se repete às fls. 139/178, contempla todos os documentos fiscais de entrada que serviram como base para tal cálculo. Ocorre que alguns produtos, que são revendidos pelo Autuado, são também matéria-prima no seu próprio processo industrial. Deste modo, considerando que o fluxo da mercadoria é contínuo, e sem possibilidade de identificação individual, de quais produtos ingressaram no estabelecimento da autuada, com CFOP 1101, CFOP 1102, ou CFOP 1117, foram industrializados ou comercializados, os agentes Fiscais decidiram, de forma assertiva, **compor o valor do ICMS médio creditado por tonelada de produto adquirido do fornecedor OLEOQUÍMICA de forma global**, mesmo porque os preços de entrada das mercadorias/produtos, objeto da autuação, por tonelada são os mesmos, independente das mercadorias/produtos serem industrializados ou revendidos, conforme exemplos trazidos pelos agentes Autuantes no formato de Quadro, compondo o texto da Informação Fiscal à fl. 375 dos autos, que reproduzo:

Data Entrada	NF	CFOP	Descritivo do Item	Quant.	Und	Valor Oper (R\$)	Valor Unit (R\$)
10/09/14	22118	1102	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	12,00	t	32.096,16	2.674,68
12/09/14	22128	1101	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	28,00	t	74.891,04	2.674,68
29/09/14	22173	1102	ALKONAT 1214 CL	50,00	t	356.625,00	7.132,50
30/09/14	22206	1101	ALKONAT 1214 CL	1.800,00	t	12.838.500,00	7.132,50
18/09/14	22140	1102	ALKONAT 1618 C30	27,00	t	151.691,40	5.618,20
20/09/14	22155	1101	ALKONAT 1618 C30	27,64	t	155.287,05	5.618,20
17/10/14	22404	1101	ALKONAT 1618 C30 P (MERC. EXTERNO)	3,60	t	20.083,03	5.578,62
17/10/14	22399	1102	ALKONAT 1618 C30 P (MERC. EXTERNO)	1,20	t	6.694,35	5.578,62
30/10/14	22471	1102	ALKONAT 1214 CL	40,00	t	248.510,40	6.212,76
30/10/14	22476	1101	ALKONAT 1214 CL	2.400,00	t	14.910.624,00	6.212,76

Neste contexto, diferentemente do entendimento do Contribuinte Autuado, não me resta dúvida de que os cálculos que quantificaram o montante de ICMS lançado no presente PAF, estão muito bem explicados nos demonstrativos que dão sustentação a autuação (ANEXOS 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08), elaborados em Planilha Excel, e alinhados com as regras estabelecidas no art. 312 do RICMS/BA, em que tais demonstrativos, além de constarem impressas no processo, conforme fls. 20 a 125 (ano 2017) e fls. 139 a 244 (ano 2018), encontram-se, também, anexadas em meio eletrônico, através do CD/Mídia de fl. 258, com todas as memórias de cálculo pertinentes a cada célula, cuja integridade e autenticidade estão reconhecidas às fls. 257 do PAF, na forma do *Recibo de Recepção de Arquivos Eletrônicos* assinado pelo Contribuinte/Preposto/Representante Legal, Srª Deise Plácido S. Reis, CPF 814.006.755-53, em 27/12/2019.

Compulsando, então, os demonstrativos que dão sustentação a autuação, têm-se o seguinte: Analisando o produto ALKONAT 1618 C30 P, que, no ANEXO 08 – ICMS A ESTORNAR, **consta o valor de R\$ 36.839,52**, no período de 01/06/2017 30/06/2017, **decorre da associação dos demonstrativos** ANEXO-06 – QTD REVENDIDA (TONELADA), ANEXO 04 – ICMS CREDITADO (POR TONELADA) e ANEXO 07 – ICMS DESTACADO (REVENDA), **que corresponde a um dos valores lançado na autuação**. Bem! É o que se demonstra a seguir.

Vejamos: A “*Qtd Revendida (ANEXO 06)*”, em tonelada, do produto ALKONAT 1618 C30 P, no período de 01/06/2017 30/06/2017 é de **76,80** toneladas. Por outro lado, o “*ICMS Creditado ANEXO 04*”, por tonelada, deste mesmo produto e período adquirido do fornecedor OLEOQUÍMICA é de **R\$ 742,87**. Desenvolvendo a multiplicação entre esses dois valores, encontra-se o valor de **R\$ 57.052,42**, que é o ICMS Creditado, pela OXITENO, apurado pela Fiscalização à alíquota de 17% ou 18%.

Levantando, então, o “*ICMS Destacado (ANEXO 07)*” de vendas deste mesmo produto para outras unidades da Federação, isto é, o ICMS destacado nos documentos fiscais de saídas, à alíquota de 4% ou 12%, do produto ALKONAT 1618 C30 P, têm-se o valor de **R\$ 20.212,89**. Daí, subtraindo do valor de **R\$ 57.052,42** encontrar-se o valor de “*ICMS Creditado (Excedente)*” de **R\$ 36.839,52**, que corresponde ao valor lançado, pelos Autuantes, no presente PAF, por ter deixado, a OXITENO, de efetuar o estorno do crédito fiscal de imposto (ICMS) decorrente de aquisições de produtos oriundo de contribuintes industrial, no caso em tela do fornecedor OLEOQUÍMICA, que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, **quando se verifica que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado nos termos do inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12**. É que se pode observar no “*Quadro Explicativo de Constituição do Lançamento Fiscal*” para os produtos, abaixo destacado, tendo como exemplo (3) três produtos o ALKONAT 1618 C30 P, o ALKONAT 1698 e o ULTRACID 810.

Relativamente ao produto ALKONAT 1698, têm-se que, no período de 01/06/2017 30/06/2017, não há qualquer lançamento, pois não houve aquisições, nem tampouco revenda neste período. Aliás, houve aquisições ALKONAT 1698, no período, cujo o custo unitário médio do período foi de **R\$ 824,36**, porém como não houve revenda nesse mesmo período não há crédito de ICMS a estornar. É o que se pode observar no “*Quadro Explicativo de Constituição do Lançamento Fiscal*” abaixo destacado.

Já o produto ULTRACID 810, em relação ao período 01/06/2017 30/06/2017 a “*Qtd Revendida (ANEXO 06)*”, em tonelada, é de **47,80** toneladas. Por outro lado, o “*ICMS Creditado ANEXO 04*”, por tonelada, deste mesmo produto e período adquirido do fornecedor OLEOQUÍMICA é de **R\$**

2.009,76. Desenvolvendo a multiplicação entre esses dois valores, encontra-se o valor de **R\$ 96.066,52** que é o ICMS Creditado, pela OXITENO, apurado pela Fiscalização à alíquota de 17% ou 18%.

Levantando, então, o “*ICMS Destacado (ANEXO 07)*” de vendas deste mesmo produto, no período de 01/06/2017 a 30/06/2017, para outras unidades da Federação, isto é, o ICMS destacado nos documentos fiscais de saídas, do produto ULTRACID 810, têm-se o valor de **R\$ 105.908,25**. Daí, subtraindo do valor de **R\$ 96.066,52** encontrar-se o valor de “*ICMS Creditado (Excedente)*” positivo de **R\$ 9.841,72**, indicando que não há crédito a ser estornado, como assim procedeu os agentes Autuantes no levantamento fiscal, em tela.

QUADRO Explicativo da Constituição do LANCAMENTO FISCAL – Data Ocorrência 30/06/2017							
Produto	Data Ocorr	Qtd. Revendida (Tonelada)	ICMS Creditado (Por Tonelada)	ICMS Creditado	ICMS Destacado (Revenda)	ICMS Creditado (Excedente)	ICMS A Estornar 30/06/2017
		ANEXO 6	ANEXO 4		ANEXO 7		ANEXO 8
		(A)	(B)		(D)	(E=D-C)	(F=E<0)
ALKONAT 1214 CH	01/06/2017 30/06/2017					0,00	R\$ 0,00
ALKONAT 1214 CL	01/06/2017 30/06/2017					197.846,98	R\$ 197.846,98
ALKONAT 1618	01/06/2017 30/06/2017					98.360,00	R\$ 98.360,00
ALKONAT 1618 C30	01/06/2017 30/06/2017					159.300,66	R\$ 159.300,66
ALKONAT 1618 C30 P	01/06/2017 30/06/2017	76,80 TON	R\$ 742,87	R\$ 57.052,41	R\$ 20.212,89	- R\$ 36.839,52	R\$ 36.839,52
ALKONAT 1698	01/06/2017 30/06/2017	0,00 TON	R\$ 824,36	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
ALKONAT 1698 P	01/06/2017 30/06/2017					R\$ 0,00	R\$ 0,00
ALKONAT 1898 P	01/06/2017 30/06/2017					R\$ 25.610,28	R\$ 25.610,28
GLICENAT	01/06/2017 30/06/2017					R\$ 59.741,52	R\$ 59.741,52
ULTRACID 810	01/06/2017 30/06/2017	47,80 TON	R\$ 2.009,76	R\$ 96.066,52	R\$ 105.908,25	+ R\$ 9.841,72	R\$ 0,00
ULTRASOL OG 1500	01/06/2017 30/06/2017					R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total de ICMS a ESTORNAR no período 01/06/2017 a 30/06/2017 (inciso V, do art. 312, do RICMS/BA) – Anexo 08							R\$ 577.698,96
Valor Lançado: Multa de 60% na forma alínea “b”, inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96:							R\$ 346.619,58

Por fim, observo que, no Quadro acima destacado, é apresentado tão somente 3(três) exemplos, porém esse raciocínio foi seguido para todos os demais produtos e período Fiscalizado, ou seja, **no momento em que os agentes Autuantes identificaram que o ICMS Destacado no documento fiscais de revenda foi menor que o ICMS Creditado pela aquisição dos produtos oriundos do fornecedor OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, empresa beneficiária do Programa DESENVOLVE, nas vendas praticadas pela OXITENO NORDESTE S.A. INDUSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, Contribuinte Autuado, integrante do mesmo Grupo Econômico, levantaram, então, esses valores de créditos apropriados na escrita fiscal correspondente a diferença, sem que tenha sido feito o correspondente estorno, previsto na regra do inc. V, do art. 312 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, c/c art. 34, inc. III e XV, da Lei nº 7.014/97, ensejando, então, tão-somente a aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal mantido na escrita fiscal indevidamente, que não importou em descumprimento de obrigação principal, tipificada na forma do art. 42, inc. VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo da exigência do seu estorno.**

Por outro lado, de tudo até aqui apresentado, não vejo que os agentes Fiscais tenham utilizado qualquer procedimento de arbitramento para fins de quantificação do crédito tributário não estornado, como arguido na peça de defesa pelo Autuado, muito menos as hipóteses previstas em caráter taxativo no art. 22 da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre o ICMS no Estado da Bahia. O que se pode observar dos autos, na realidade, é de que se está exigindo é, eminentemente, o expurgo do excedente do crédito efetivamente tomado, pelo sujeito passivo, na sua escrita fiscal, **aplicando tão-somente multa de 60% do valor do crédito fiscal mantido na escrita fiscal indevidamente, vez que não importou em descumprimento de obrigação principal, quando o ICMS destacado no documento fiscais de revenda foi menor que o ICMS creditado pela aquisição dos produtos, objeto da autuação, nos termos inc. V, do art. 312 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, decorrentes operações de circulação de mercadorias dentro do mesmo grupo econômico, em situação de Planejamento Tributário, resultante de lacunas e brechas existentes na legislação, com espeque no parágrafo único do art. 116 do CTN.**

Em sendo assim, **não vendo nada que desabone os demonstrativos de constituição do lançamento fiscal**, em análise, em especial os demonstrativos de fl. 125 (ano 2017) e de fl. 244 (ano 2018), dos autos, em que os agentes Fiscais Autuantes apresentam os créditos glosados por produto e período, sem repercussão na sua escrita fiscal, ou seja, que não importou em descumprimento de obrigação principal, **aplicando tão-somente multa de 60% do valor do crédito fiscal mantido na escrita fiscal indevidamente**, vejo, então, restar subsistente o Auto de Infração, em tela.

Cabe, ainda, destacar, que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 e 42, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que os agentes Fiscais Autuantes cumpriram o seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Há, também, a irresignação do Autuado em relação a exigência dos juros de mora e multa de ofício, vez que, ao seu entender, a autuação satisfaz as regras do art. 100 do CTN, pois os créditos apropriados foram convalidados nos pareceres proferidos por processos administrativos de nºs 112027/2014-4 e 112038/2014-8, expedidos pela própria Fazenda Pública, o que não se sustenta, pois não vejo que qualquer dos pareceres tenha trazido interpretação contrária as regras estabelecidas no art. 312 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, vez que não se trata de glosa de crédito convalidado, mas tão somente de não cumprimento do disposto no inciso V do citado artigo.

Também não vejo como atender o pedido do sujeito passivo de alteração da capitulação legal da penalidade aplicada no presente PAF, imputando o pagamento de multa no valor de R\$ 140,00, prevista no art. 42, inciso XVIII, da Lei 7.104/96, alternativamente a multa aplicada de 60% nos termos da alínea “b”, do inciso VII, do mesmo diploma legal, em razão da inexistência de qualquer prejuízo ao Erário, vez que não é isso que se tem dos autos. Vê-se claramente que o Planejamento tributário trouxe uma apropriação indevida de crédito de ICMS na ordem de R\$ 25.510.948,83, sem repercussão na apuração do imposto, com a aplicação de multa de 60% sobre os créditos apropriados indevidamente, e, por conseguinte, exigência do seu estorno, em que não tivesse sido identificado, pelas autoridades Fiscais, poder-se-ia trazer prejuízo fiscal ao Estado da Bahia, com a compensação de débitos de ICMS devidos futuros, por falta de estorno do crédito previsto na regra do inc. V, do art. 312 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Por fim, observo que o entendimento de mérito, amparado na disposição do Planejamento tributário nocivo ao Estado da Bahia, com espeque nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, é o mesmo traçado no PAF de nº 299314.0006/19-0, de relatoria deste Julgador, nesta própria 4ª JF, com matéria idêntica e mesmo Contribuinte Autuado, sendo cobrado não apenas multa de 60% nos termos da alínea “f”, do inciso II, da Lei 7.014/96, mas, também, o imposto (ICMS) apropriado, vez que houvera repercussão o crédito tomado indevidamente, mudando apenas o ano de ocorrência dos fatos, em que naquele relaciona ao período fiscalizado de 01/01/2014 a 31/12/2014, cujo posicionamento fora, também, pela procedência da autuação.

Ressalto que o entendimento, ora externado, é o mesmo considerado no PAF nº 279691.0001/20-0, objeto do Acórdão 4ª JF Nº 0247-04/20-VD, julgado procedente e mantido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal através do Acórdão CJF Nº 0086-12/21-VD, em sede de recurso voluntário.

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

VOTO EM SEPARADO (QUANTO A FUNDAMENTAÇÃO DO MÉRITO)

Apesar de concordar com o I. Relator quanto a Procedência do Auto de Infração, minha divergência é no tocante a fundamentação esposada pelo mesmo, em relação ao mérito, 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, inclusive envolvendo o mesmo autuado, a exemplo do recente Acórdão nº 0162-11/2, 2 proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve a decisão de 1ª Instância, através do Acórdão nº 0181-03/21, cujo voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Ildemar José Landin a seguir transcrevo:

“Com a máxima e respeitosa vênia, devo divergir do voto do ilustre Conselheiro Relator.

Conforme extraído do próprio voto acima, Estado da Bahia, ao editar o RICMS, através o Decreto nº 13.780/2012, reproduziu o que estabelecem as leis acima mencionadas, tendo, porém, acrescido no inciso V restrição ao uso dos créditos pelos adquirentes de produtos fabricados por empresas beneficiadas pelo Programa DESENVOLVE, que assim estabelecia:

“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.”

Por meio do Decreto nº 17.815, de 04/08/2017, o referido inciso passou a ter a seguinte redação:

“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”.

Na sequência, diz o ilustre Relator:

Como se vê, restrição alguma existe na legislação superior, Lei nº 7.014/96, Lei Complementar 87/96 e Constituição Federal, que mantém o princípio da não cumulatividade em sua plenitude, apenas o “decreto” arvora-se a determinar limitações ao direito que tem o contribuinte em suas operações de aquisição de produtos sujeitos à tributação pelo ICMS.

Vejamos o que diz o regulamento do processo administrativo fiscal:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Assim, é forçoso constatar que o voto extrapola a competência concedida a este Conselho de Fazenda. Com a máxima e devida vênia, o Conselheiro Relator não considerou válido um artigo de clareza solar da legislação estadual que fundamentou o voto recorrido, atraindo competência da qual não está revestido, para declarar artigo da Lei nº 7.014/96 incompatível com a Lei Complementar e com a Constituição Federal, qual seja, a de que estaria afrontando o princípio da não cumulatividade. O autuante cumpriu estritamente a legislação e não poderia deixar de efetuar o lançamento.

Por fim, devo esclarecer que o direito ao crédito não é absoluto, pois há restrições dentro da ordem constitucional vigente, como é sobejamente conhecido por exemplo, o crédito fiscal de material de uso e consumo por não possuir vinculação direta com o ciclo produtivo.

Assim posto, entendo que além de extrapolar a competência estabelecido aos julgadores deste Conselho, discordo de forma veemente, que o “decreto” se arvora a determinar limitações ao direito que tem o contribuinte em suas operações de aquisição de produtos sujeitos à tributação pelo ICMS.

A utilização do crédito por exemplo, é vedada quando das saídas não tributadas, e isto nunca foi sequer objeto a ser considerado, sem qualquer polêmica, a de que tal norma também se “arvora em determinar limitações ao direito que o contribuinte tem em suas operações de aquisições de produtos sujeitos à tributação pelo ICMS.

Da mesma forma que em saídas com isenção tem limitações ao crédito plenamente legais e constitucionais, o Estado ao conceder benefício fiscal mediante incentivos como o DESENVOLVE, que equivale a uma isenção parcial, tem sim, dentro do direito constitucional e da sua competência legislativa, o poder de impor limitações ao uso do crédito fiscal.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

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 adquiriu 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.

Assim é que os fiscais autuantes para encontrar o estorno do crédito fiscal que havia sido anteriormente tomado consideraram apenas aquelas mercadorias adquiridas junto ao fornecedor *OLEOQUÍMICA* e que foram objeto de revenda. Os estornos foram calculados com base na quantidade, em toneladas, da mercadoria que foi, efetivamente, revendida, tomando por base o valor do ICMS TOTAL que foi debitado nas vendas e cotejando com o valor do ICMS CREDITADO por tonelada na entrada da mesma mercadoria.

Ressalto que o fato de ter sido considerado para o cálculo do valor médio do ICMS creditado tanto as operações de compras para industrialização- CFOP 1101 quanto para comercialização CFOP 1102, não caracteriza arbitramento, como arguido pelo defendente pois os valores unitários, por toneladas, de ambas as aquisições (CFOP 1101 e CFOP 1102) são idênticos, conforme se pode observar, a título de exemplo, na planilha elaborada pelos autuantes ao prestar a Informação Fiscal, que a seguir transcrevo:

Data Entrada	NF	CFOP	Descritivo do Item	Quant.	Und.	Valor Oper (R\$)	Valor Unit (R\$)
07/03/17	27230	1102	ALKONAT 1618 C30	17,67	t	69.838,12	5.928,53
12/04/17	27488	1101	ALKONAT 1618 C30	6,25	t	24.702,22	5.928,53
05/05/17	27644	1101	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	20,00	t	20.578,41	1.543,38
30/05/17	27801	1102	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	20,00	t	20.578,41	1.543,38
20/06/17	27910	1102	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	80,00	t	84.040,04	1.575,75
30/06/17	28030	1101	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	7,29	t	7.652,90	1.575,75
27/09/18	31586	1102	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	48,00	t	223.223,15	6.975,72
28/09/18	31605	1101	GLICENAT 99.7 USP KOSHER	7,06	t	32.832,40	6.975,72
02/10/18	31632	1101	ALKONAT 1618 C30 MERCADO EXTERNO	7,20	t	43.675,80	9.099,12
19/10/18	31741	1102	ALKONAT 1618 C30 MERCADO EXTERNO	8,40	t	50.955,10	9.099,12

Portanto, o estorno foi realizado dentro dos limites daquilo que o contribuinte se creditou e obedeceu a norma posta e vigente quando dos fatos geradores.

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*”.

Quanto à solicitação do defendente de que deve ser revista a exigência perpetrada pela fiscalização, no sentido de aplicar multa fixa de R\$ 140,00, prevista no art. 42, XVIII, da Lei 7.104/96, considerando que no seu entender não teria trazido qualquer prejuízo ao Estado, verifico que no caso presente trata-se de crédito escriturado e não utilizado pelo sujeito, não implicando em redução total ou parcial do valor a ser pago.

Neste caso, não restou configurado o descumprimento da obrigação principal (repercussão econômica), razão pela qual foi aplicada corretamente a multa de 60%, estornando-se os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Saliento que esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual, em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.

Quanto à solicitação do defendente de que deve ser revista a exigência perpetrada pela fiscalização a título de juros de mora e multa de ofício no lançamento fiscal, sob a argumentação de que a SEFAZ-BA emitiu parecer de convalidação de créditos acumulados nos processos administrativos 112027/2014-4 e 112038/2014-8, observo que os citados processos se referem exclusivamente a créditos acumulados decorrentes de exportações, referentes ao períodos de março/2013 e maio/2013, enquanto que o presente lançamento diz respeito a créditos indevidos por descumprimento do disposto no art. 312, inc. V do RICMS. Portanto, em nada se relaciona aos créditos autorizados por esta Secretaria através dos citados processos administrativos, não sendo aplicável a regra prevista no art. 100 do CTN.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do 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 **299314.0008/19-3**, lavrado contra **OXITENO NORDESTE S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 15.306.569,30**, prevista no art. 42, inc. 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, 10 de agosto de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA / VOTO EM SEPARADO