

A. I. Nº - 299314.0006/19-0
AUTUADO - OXITENO NORDESTE S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
AUTUANTES - SÉRGIO BORGES SILVA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/09/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0181-04/22-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. 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. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 07/08/2019, exige o valor de R\$ 5.889.439,36, inerente ao ano de 2014, conforme demonstrativo às fls. 10 a 36 dos autos, e CD/Mídia de fl. 46, em razão da seguinte irregularidade:

- 1 INFRAÇÃO 01 - 01.05.29: O contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de imposto (ICMS) no valor R\$ 5.889.439,36, 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 as datas de ocorrência 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014 e 31/12/2014, conforme demonstrativo de débito de fls. 10 a 36 dos autos, constante do CD/Mídia de fl. 46.

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 do art. 42, inc. II, do mesmo diploma legal.

Consta da descrição dos fatos que o autuado adquire mercadorias do Contribuinte OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS 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. 51 a 73 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\$ 5.889.439,36. 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 agosto/2014 e dezembro/2014, 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 insubstancial, 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 – DA INEXISTÊNCIA DE INDÍCIOS 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.

Nesse sentido, diz que, em que pese o fornecedor pertencer ao mesmo grupo econômico da Impugnante, tratam-se de pessoas jurídicas distintas que operam separadamente, tendo cada qual funcionários próprios e especializados, plantas industriais apartadas, bem como operações diversas.

Tanto é verdade o fato alegado acima, que a própria fiscalização reconhece tratar-se de duas empresas diferentes ao permitir que a ora impugnante mantenha os produtos que revende no tanque de armazenagem da sua fornecedora e os entrega direto aos seus clientes, conforme Regime Especial nº 31220/2019 (Doc. 03).

Por outro lado, registra que, tratando-se ou não de empresas do mesmo Grupo econômico, não há, na Legislação Estadual, qualquer dispositivo que exija que o fornecedor da mercadoria indique nas suas notas fiscais de saída que é beneficiário do DESENVOLVE, tampouco há qualquer dispositivo que exige que o adquirente da mercadoria tenha ciência ou questione o seu fornecedor sobre tal concessão.

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 – DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DOS JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO

Diz que, ainda que os argumentos acima expostos, por hipótese, 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, que destaca.

Isto porque, 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).

Conforme consta em ambos os pareceres, há informação de que houve a apreciação quanto à legitimidade dos créditos acumulados, pressuposto inafastável para que seja deferida a convalidação.

Ressalta que, quando foram proferidos os pareceres em referência, já estava vigente a regra do art. 312, V, do RICMS/BA, a qual não serviu de obstáculo para a convalidação, pelo contrário, gerou a confiança do contribuinte de que o procedimento observado estava plenamente regular, em respeito a regra da não cumulatividade, o que foi replicado nas competências posteriores, agora autuadas sob outro critério.

Além disso, comprovando a plena ciência do Fisco quanto a origem dos créditos de ICMS acumulados pelo estabelecimento, 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, se, por um lado, a fiscalização tem o direito de rever seus atos, dentro do prazo decadencial de 5 anos, também deverá preservar a exclusão dos acessórios, mediante a aplicação da regra do art. 100 do CTN, uma vez que o contribuinte se pautou na conduta externada e chancelada pela própria Administração Pública.

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 infracionais 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 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 autuado;
- c) No mérito, declarando NULO o auto de infração em referência 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 de boa-fé, que não dispõe de meios para saber do benefício concedido de forma individual a terceiros;
- e) Subsidiariamente, na remota hipótese de manutenção da exigência principal, mediante a exclusão da exigência a título de juros de mora e mula de ofício, tendo em vista a aplicação da regra do art. 100 do CTN.

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. 135/145 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 03 do PAF.

Dizem que, após fazer considerações referentes à tempestividade da Impugnação às fls. 52, dizem que o Autuado explica a autuação às fls. 53 e inicia sua defesa às fls. 54 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. 38 a 44 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. 60, 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. 60** “(...) 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. 63) 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. 64: “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.

65 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".

Registraram 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 revendas 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	Descriativo 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

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.

Registraram 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. 10 a 37, 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 37 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 “...Cumpre à Impugnante informar 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...”. Como vemos 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.

Registraram que, às fls. 66 e 67, 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.

Registraram que, conforme impressos do sistema de cadastro da SEFAZ-BA, peças integrantes deste PAF, anexadas às fls. 40 e 41, 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. 125 à 128.

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 agosto/2014 a dezembro/2014. 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. 45 e 46 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 46, 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 299314.0006/19-0 em 08 de agosto de 2019, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa.

Ante o exposto, pedem aos ilustres membros do CONSEF que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente procedente.

Em que pese a Informação Fiscal produzidas pelos Autuantes ter sido prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação (§ 6º, art. 129, RPAF/BA), avalio que presente PAF não se encontra em condições de ser levado a julgamento (art. 137, RPAF/BA), dado que o sujeito passivo não se pronunciou sobre as contrarrazões dos Autuantes em relação ao item *III. 3 – DO EQUÍVOCO NO CÁLCULO – ARBITRAMENTO*, vez que traz informações significativas e relevantes, cujo teor este Relator entende que o sujeito passivo deve pronunciar sobre as mesmas.

Neste contexto, em respeito ao princípio da ampla defesa e verdade material, em pauta suplementar do dia 23/04/2020, a 4ª JJF decidiu converter o presente processo em diligência aos Fiscais Autuante, para que sejam adotadas as seguintes providências:

- **Item 1: informar:** (i) em primeiro plano, se a motivação do lançamento se prende ao fato de que as aquisições, que ensejaram a glosa dos créditos, decorreram do fato de o fornecedor usufruir do benefício do Programa Desenvolve, que por isso estariam as operações de saídas por revenda, decorrente dessas operações abarcadas pelo citado incentivo fiscal, sujeitas às disposições do inc. V, do art. 312 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12? (ii) em segundo plano, se as respectivas saídas a título de revenda foram tributadas normalmente?

- **Item 2: intimar** o Contribuinte Autuado, concedendo prazo de 10(dez) dias, para apresentar manifestação aos termos da Informação Fiscal de fls. 135/145 dos autos, em especial as contrarrazões da Fiscalização em relação ao item *III. 3 – DO EQUÍVOCO NO CÁLCULO – ARBITRAMENTO*, objeto da defesa de fls. 51/73 dos autos, reproduzida no corpo desse próprio pedido de diligência fiscal.

Após cumprido o pedido de diligência, deverá retornar o presente PAF ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

Às fls. 152/153 têm-se a Informação Fiscal produzida pelos agentes Autuantes nos seguintes termos:

- Em resposta ao “**item 1: informar: [...]**
 - i. **em primeiro plano** [...], pode-se verificar no presente PAF, que o autuado *OXITENO NORDESTE SA INDÚSTRIA E COMÉRCIO*, I.E. nº 01.205.921, tem como fornecedor o contribuinte *OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA*, I.E nº 066.890.924, onde diz goza de incentivo pelo Programa DESENVOLVE conforme resoluções 14/2005, 64/2006, 139/2010, 07/2011 (doc. fls. 38 e 39 deste PAF) e que forneceu produtos tributados (ICMS) à alíquota interna (17%) (fls. 10 a 17 deste PAF). Parte destas mercadorias foi revendida em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, conforme relação de documentos fiscais contidos no “*ANEXO 5 ... NOTAS FISCAIS DE SAIDA- REVENDA DE ITENS PROVENIENTES DA OLEOQUÍMICA - BASE E.F.D.*” (fls. 21 a 34 do presente PAF), 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 (inc. V, do Art. 312 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12);
 - ii. **em segundo plano** [...], pode-se verificar no presente PAF, que mercadorias foram revendidas em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, conforme relação de documentos fiscais contidos no “*ANEXO 5 ... NOTAS FISCAIS DE SAIDA - REVENDA DE ITENS PROVENIENTES DA OLEOQUÍMICA - BASE E.F.D.*” (fls. 21 a 34 do presente PAF).
- Em atenção ao “**item 2: intimar o Contribuinte Autuado, concedendo prazo de 10(dez) dias, para [...]**
 - i. apresentar manifestação aos termos da Informação Fiscal de fls. 135/145 dos autos, em especial as contrarrazões da Fiscalização em relação ao item *III. 3-DO EQUÍVOCO NO CÁLCULO - ARBITRAMENTO*, objeto da defesa de fls. 51/73 dos autos, reproduzida no corpo desse próprio pedido de diligência fiscal.”, diz encaminhar o presente à SAT/DAT METRO/CPAF juntamente com *imagem da “Informação Fiscal de fls. 135/145 dos autos” (comprovante de envio do respectivo arquivo digital em formato *.PDF à SAT/DAT METRO/CPAF, anexo) para providenciar o quanto solicitado neste citado “item 2” e, em seguida, encaminhar o mesmo em retorno ao CONSEF conforme orientação de fls. 149.*

Às fls. 158/164 vê-se manifestação do Contribuinte Autuado sobre a diligência fiscal de fls. 152/153, nos seguintes termos.

Diz que, em 30/04/2021, foi intimado pelos correios, conforme AR Correios com prazo para resposta até 12/05/2021, motivo pelo qual é tempestiva a sua manifestação.

Ressalta que não constou na intimação recebida a Informação Fiscal de fls. 135/145, o que impediu a manifestação do contribuinte, de forma que a intimação não observou o “**item 2**” da Diligencia Fiscal determinada pela i. 4^a JJF.

Desse modo, diz que, em respeito ao princípio do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, requer seja novamente intimada com a íntegra da Informação Fiscal de fls. 135/145, reabrindo o prazo para manifestação, permitindo o fiel cumprimento da diligência fiscal determinada pela i. 4^a JJF, inclusive em relação ao tópico destacado pelo i. Relator (“*III.3 - Do*

Equívoco no Cálculo - Arbitramento”).

Em relação a manifestação dos agentes Autuantes de fls. 152/153, de fato, o fornecedor das aquisições autuadas que ensejaram a glosa dos créditos está enquadrado no incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, todavia, restou confirmado pelos mesmos que as operações de saída promovidas, pela Impugnante, foram normalmente tributadas e sem a aplicação de qualquer incentivo fiscal.

Em seguida repete todo o argumento da peça de defesa de que a exigência de estorno na operação autuada não encontra amparo nas hipóteses da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96, que discorre.

Assim, ao final registra que, considerando também a premissa de que as operações de saída da Impugnante foram normalmente tributadas, conforme restou reconhecida na diligência fiscal de fls. 152/153, não há qualquer mácula no crédito de ICMS apropriado e não há determinação legal de estorno.

Pelo exposto, diz que, ratificando a peça defensiva em todos os termos em que formulada, requer, então, seja feita a intimação do contribuinte disponibilizando a íntegra da Informação Fiscal de fls. 135/145, reabrindo o prazo para manifestação, tal como determinado pela i. 4^a JJF às fls. 149 (Item 2).

À fl. 167, conforme AR Correios, têm-se encaminhamento da cópia da diligência de fls. 135/145 elaborada pelos agentes Fiscais, em atendimento ao solicitado pela 4^a JJF.

Às fls. 170/179 observa-se a manifestação do Contribuinte Autuado sobre a Diligencia Fiscal de fls. 152/153 e Informação Fiscal de fls. 135/145 nos seguintes termos.

Em relação à manifestação dos agentes Autuante de fls. 152/153, de fato, o fornecedor das aquisições que ensejaram a glosa dos créditos possui Autorização para usufruir do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE. Nesse sentido, não se pode perder de vista que os produtos foram efetivamente industrializados no Estado da Bahia e, como confirmado pelos autuantes, as operações subsequentes de saída promovidas pela Impugnante foram normalmente tributadas sem a aplicação de qualquer incentivo fiscal, o que é extremamente relevante.

Diz que, o fato de as saídas do estabelecimento autuado terem sido normalmente tributadas e sem a aplicação de qualquer incentivo é exatamente o que assegura o direito ao crédito de ICMS apropriado nas entradas, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade. Em seguida repete todos os argumentos trazidos na peça de defesa, já acima relatado.

Após traçar outras considerações sobre o direito glosado, já destacado na peça de defesa, diz que, como se vê, não há qualquer vedação legal ao crédito de ICMS quando se tratar de operação envolvendo empresas coligadas, sendo passível de apropriação e manutenção na escrita fiscal, mesmo nessa hipótese, desde que autorizado em regime especial.

Diz destacar mais uma prova da inconsistência argumentativa e especulativa do Ente Autuante ao dispor que as empresas “*Compartilham (...) tanques de armazenamento(..)*” (grifo nosso). Isso porque, o compartilhamento dos ranques ocorre com a ciência e validação do Estado da Bahia - o qual autoriza via Regime Especial a utilização dos tanques de forma compartilhada (Doc. 01).

Consigna que a exigência de autorização em regime especial não tem correspondente na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, bem como o próprio Estado da Bahia, de forma superveniente, afastou qualquer mácula do crédito integralmente gerado nas notas fiscais de mercadorias adquiridas junto a estabelecimento incentivado pelo Desenvolve, aliado ao fato de que as saídas subsequentes foram tributadas e sem qualquer incentivo fiscal.

Adicionalmente, diz que, em relação aos cálculos efetivados, os agentes Autuantes até admitem que “*(...) nos poucos casos em que possa existir alguma diferença no preço, isto não produz modificações relevantes ao final das contas (...)*”. Além disso, admitiram que foram

consideradas saídas industriais com CFOP 6.101 e 6.122, mas por mera presunção e sem qualquer investigação sobre o suposto erro no custo do procedimento de fiscalização.

Neste sentido, diz que, por se tratar de matéria de ordem pública e adstrita ao princípio da estrita legalidade, o crédito tributário não admite presunções ou posições dissonantes da verdade material, qualquer que seja a materialidade. Inclusive, percebendo a falta de clareza do levantamento, aduz que os próprios autuante alteraram a metodologia de cálculo no Auto de Infração nº 207140.0004/21-6, postura que apenas confirma a nulidade do presente lançamento (Doe. 02).

Após outras considerações, diz que, ratificando a peça defensiva com todos os termos em que fora formulada, requer seja julgamento inteiramente insubstancial o crédito tributário exigido no Auto de Infração nº 299314.0006/19-0, em tela.

À fl. 195, 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 epígrafe, lavrado em 07/08/2019, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditores Fiscais lotados na unidade da IFEP INDÚSTRIA, em que nos exercícios de suas funções constituíram o presente lançamento, em cumprimento da O. S. 505533/19, com a acusação de que, “*o Contribuinte Autuado deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de imposto (ICMS) no valor R\$ 5.889.439,36, 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 as datas de ocorrência 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014 e 31/12/2014, conforme demonstrativo de débito de fls. 10 a 36 dos autos, constante do CD/Mídia de fl. 46”. Lançado ICMS no valor de R\$ 5.889.439,36, com enquadramento no inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c art. 34, inc. III e XV, da Lei nº 7.014/97, e multa de 60% tipificada na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

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

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

“V - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.” (Grifos acrescidos)

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

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

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

Art. 34. São obrigações do contribuinte:

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

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

Consta da descrição dos fatos, 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%). 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. 51/73 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. 135/144 dos autos, o que fora ratificado na diligência fiscal de fls. 152/153, a pedido desta 4ª JJF, 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 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* – adquiridas da OLEOQUÍMICA se deram com tributação de ICMS à alíquota interna de 17%, 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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS 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 - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;

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

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

Em relação à dilação do prazo de pagamento do saldo devedor mensal do ICMS normal (inc. I, do art. 2º, da Lei nº 7.980/2001) decorrente do projeto incentivado, destaco, a seguir, o disposto no art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002:

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

O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, então, em relação à 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. INDUSTRIA 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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS 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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS 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 Autuantes, 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 do agentes Fiscais Autuantes, de que o Contribuinte Autuado, a OXITENO NORDESTE S.A. INDUSTRIA 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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS 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. 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, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, e constatou que as mercadorias, objeto da autuação, – *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* – que entraram no estabelecimento da autuada, onde se apropriou de crédito do ICMS à alíquota interna de 17%, 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 o inc. V, do art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Isso por que, o deficiente, 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. (Grifo acrescido)*

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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27**, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, extraído do Sistema INC da SEFAZ (fl. 41), **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. INDUSTRIA 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 uma operação de aquisição de mercadorias com alíquota interna de 17%, 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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS 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. INDUSTRIA 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. INDUSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, Contribuinte Autuado, tem como atividade econômica 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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS 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* são as mais significativas, representando mais de 83% do volume de entradas, desses produtos, na OXITENO NORDESTE S.A. INDUSTRIA 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 OLEOQUIMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, integrante do mesmo Grupo Econômico do Contribuinte Autuado, a OXITENO NORDESTE S.A. INDUSTRIA 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%, com revenda para outras 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) na 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 improcedência do lançamento, em razão da inadequação dos cálculos para apuração do crédito tributário.

Pontua, também, 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. 46, 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. 10/18) 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 ou CFOP 1102, 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 mesmo, independente das mercadorias/produtos serem industrializados ou revendidos, conforme exemplos trazidos pelos agentes Autuantes no formato de “*Quadro*”, compondo o texto da Informação Fiscal às fls. 138/139 dos autos, que reproduzo:

Data Entrada	NF	CFOP	Descriutivo 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 impressos no processo, conforme fls. 10 à 37 dos autos, encontram-se, também, anexadas em meio eletrônico, através do CD/Mídia de fl. 46, com todas as memórias de cálculo pertinentes a cada célula, cuja integridade e autenticidade estão reconhecidas às fls. 45 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, Analista Fiscal, em 08/08/2019.

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\$ 761.531,76**, no período de 01/08/2014 31/08/2014, **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 01/08/2014 31/08/2014 é de **1.187,2000** toneladas. Por outro lado, o “*ICMS Creditado ANEXO 04*”, por tonelada, deste mesmo produto e período adquirido do fornecedor OLEOQUÍMICA é de **R\$ 959,242007**. Desenvolvendo a multiplicação entre esses dois valores, encontra-se o valor de **R\$ 1.042.887,91**, que é o ICMS Creditado, pela OXITENO, Contribuinte Autuado, apurado pela Fiscalização à alíquota de 17%.

Levantando, então, o “*ICMS Destacado (ANEXO 07)* ” de revendas 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\$ 281.356,15. Daí, subtraindo do valor de R\$ 1.042.887,91 encontra-se o valor de “*ICMS Creditado (Excedente)*” de R\$ 761.531,76 , 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 OLEOQUIMICA, 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 no inciso V, do art. 312, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12. É que se pode observar no Quando 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 ULTRASOL OG 1500.

Relativamente ao produto ALKONAT 1698, têm-se que, no período de 01/08/2014 a 31/08/2014, não há qualquer lançamento, pois não houve aquisições, nem tampouco revenda neste período. É o que se pode observar no Quando Explicativo de Constituição do Lançamento Fiscal abaixo destacado.

Já o produto ULTRASOL OG 1500, em relação ao período 01/09/2014 a 30/09/2014 a “*Qtd Revendida (ANEXO 06)* ”, em tonelada, é de 30,3912 toneladas. Por outro lado, o “*ICMS Creditado ANEXO 04)* ”, por tonelada, deste mesmo produto e período adquirido do fornecedor OLEOQUÍMICA é de R\$ 50,522523. Desenvolvendo a multiplicação entre esses dois valores, encontra-se o valor de R\$ 1.535,44 que é o ICMS Creditado, pela OXITENO, apurado pela Fiscalização à alíquota de 17%.

Levantando, então, o “*ICMS Destacado (ANEXO 07)* ” de revendas deste mesmo produto, no período de 01/09/2014 a 30/09/2014, para outras unidades da Federação, isto é, o ICMS destacado nos documentos fiscais de saídas, do produto ULTRASOL OG 1500, têm-se o valor de R\$ 1.890,58. Daí, subtraindo do valor de R\$ 1.535,44 encontrar-se o valor de “*ICMS Creditado (Excedente)* ” positivo de R\$ 355,14, indicando que não há crédito a ser estornado, como assim procedeu os agentes Autuantes no levantamento fiscal, em tela.

Produto	Data Ocorr	QUADRO Explicativo da Constituição do LANÇAMENTO FISCAL					
		Qtd. Revendida (Tonelada)	ICMS Creditado (Por Tonelada)	ICMS Creditado	ICMS Destacado (Revenda)		ICMS Creditado (Excedente)
					ANEXO 6	ANEXO 4	
		(A)	(B)	(C=A x B)	(D)	(E=D-C)	
ALKONAT 1618 C30 P	01/08/2014 31/08/2014	1.087,2000 Ton.	R\$ 959,242007	R\$ 1.042.887,91	R\$ 281.356,15		(R\$ 761.531,76)
ALKONAT 1698	01/08/2014 31/08/2014	0,0000 Ton.	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00		R\$ 0,00
ULTRASOL OG 1500	01/09/2014 31/09/2014	30,3912 Ton.	R\$ 50,522523	R\$ 1.535,44	R\$ 1.890,58		R\$ 355,14

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 QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, empresa beneficiaria do Programa DESENVOLVE, nas revendas praticadas pela OXITENO NORDESTE S.A. INDUSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, Contribuinte Autuado, integrante do mesmo Grupo Econômico, procedeu a glosa de crédito no valor correspondente a diferença, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na regra do inc. V, do art. 312 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, que volto a descrever:**

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

“V - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.” (Grifos acrescidos)

De tudo até aqui apresentado, não vejo que os agentes Fiscais tenham utilizado qualquer procedimento de arbitramento para fins de quantificação do crédito tributário lançado, 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, na realidade, é de que se está exigindo é, eminentemente, o excedente do crédito efetivamente tomado, pelo sujeito passivo, na sua escrita fiscal, quando o ICMS destacado no documento fiscais de revenda for menor que o ICMS creditado pela aquisição dos produtos 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 no que dispõe o 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 o demonstrativo de fl. 37, dos autos, em que os agentes Fiscais Autuantes apresentam os créditos glosados por produto e período, 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 não 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, Ao meu sentir, também, 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 a autuação não se trata de glosa de crédito convalidado, mas tão somente de não cumprimento do disposto no inciso V do art. 312 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Ressalto que o entendimento, ora externado, é o mesmo considerado no PAF nº 279691.0001/20-0, objeto do Acórdão 4ª JJF Nº 0247-04/20-VD, julgado procedente e mantido pela 2ª Câmara 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 DE MÉRITO)

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

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

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

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

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

excedido ao remetente para uso exclusivo na compensação do saldo devedor passível de incentivo.

A questão debatida é recorrente neste órgão julgador, que já prolatou diversas decisões pertinentes a esta matéria, todas mantendo a exigência tributária, inclusive envolvendo o mesmo autuado, a exemplo do recente Acórdão nº 0162-11/22 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 de o sujeito passivo proceder ao estornar o crédito fiscal, no valor que excede 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 revendas 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 deficiente 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	Descriutivo 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

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 deficiente 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 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299314.0006/19-0**, lavrado contra **OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.889.439,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, de 10 de agosto de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA / VOTO EM SEPARADO