

PROCESSO - A. I. Nº 299314.0008/19-3
RECORRENTE - OXITENO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0180-04/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/03/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0014-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. IMPOSTO CREDITADO A MAIOR QUE O VALOR DEBITADO PARA A MESMA MERCADORIA. SEM REPERCUSSÃO FINANCEIRA. MULTA. O contribuinte deve estornar o crédito fiscal, quando verificar que o valor creditado é maior que o imposto debitado referente a aquisição de mercadorias entradas no estabelecimento, oriunda de indústria que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado. Por não haver repercussão financeira, aplicou-se a multa de 60% pela falta de estorno. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0180-04/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração contra o estabelecimento autuado sob Inscrição Estadual nº 01.205.921, lavrado em 26/12/2019 para exigir o valor de R\$ 15.306.569,30, referente a todos os meses dos exercícios de 2017 e 2018, sob a acusação de:

INFRAÇÃO 01 - 01.05.28:

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

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. Tais aquisições se dão com tributação do ICMS à alíquota interna (17% e 18%). Parte destas mercadorias é revendida em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, resultando em saída subsequente cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes razões:

VOTO

[...]

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. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, oriundas da OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA, CNPJ nº 07.080.388/0001-27, que goza do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, fato gerador para ensejar a glosa do crédito, seja pela disposição do texto Constitucional relativo ao § 2º, II, do art. 155, seja pela disposição da Lei de Regência do ICMS na Bahia, inciso I, art. 30, da Lei nº 7.014/96, ou seja pela disposição dos incisos I e II, do art. 21, da LC 87/96, **vez que as mercadorias não sofreram qualquer incentivo fiscal por isenção, não incidência, redução da base de cálculo ou da alíquota do imposto devido na operação de venda**, mas tão somente da dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do imposto (ICMS), relativo às operações próprias gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, **o que se pode confirmar com o destaque integral do imposto (ICMS) nos documentos fiscais que deram curso as mercadorias**, objeto da autuação. Trata-se o Programa DESENVOLVE de um benefício, eminentemente, financeiro-fiscal e não de isenção, não incidência, redução de base de cálculo ou mesmo de redução de alíquota.

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

Vê-se o destaque na Informação Fiscal, produzida pelos agentes Fiscais Autuantes, acostado às fls. 64/68, de que durante os trabalhos de fiscalização, analisou as operações de entradas e saídas ocorridas na OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ Nº 299314.0006/19-0, oriundas da OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., CNPJ nº 07.080.388/0001-27, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, e constatou que as mercadorias, objeto da autuação, – ALKONAT 1214 CH, ALKONAT 1214 CL, ALKONAT 1618 C30, ALKONAT 1618 C30 P, ALKONAT 1618 C50 P, ALKONAT 1698, ALKONAT 1698 P, ALKONAT 1898 P, GLICENAT, ULTRACIDE 810 E ULTRASOL OG 1500 – que entraram no estabelecimento da autuada, onde se apropriou de crédito do ICMS à alíquota interna de 17% e 18%, partes foram revendidas em operações interestaduais, com alíquotas de 4% e 12%, isto é, resultando em saídas subsequentes cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação, mais especificamente contrariando o disposto no inc. V, do art. 312, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, anteriormente descrito.

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

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

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

[...]

Neste contexto, **não observo qualquer justificativa lógica da empresa OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., CNPJ nº 07.080.388/0001-27, detentora do incentivo Fiscal do Programa DESENVOLVE, senão de Planejamento tributário nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, acima destacado, não ter efetuado as vendas diretamente para clientes estabelecidos em outras unidades da Federação**, mas sim efetuar essa venda para uma outra empresa do grupo, a empresa Autuada, OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ nº 299314.0006/19-0, **exceto as mercadorias utilizadas no seu processo produtivo como insumo**, e esta empresa efetuar a venda, propriamente dito, para outra unidade da Federação, **com cunho eminentemente de acumular os créditos**, objeto da presente autuação.

[...]

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

[...]

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 à autuação (ANEXOS 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08), elaborados em Planilha Excel, e alinhados com as regras estabelecidas no art. 312 do RICMS/BA, em que tais demonstrativos, além de constarem impressas no processo, conforme fls. 20 a 125 (ano 2017) e fls. 139 a 244 (ano 2018), encontram-se, também, anexadas em meio eletrônico, através do CD/Mídia de fl. 258, com todas as memórias de cálculo pertinentes a cada célula, cuja integridade e autenticidade estão reconhecidas às fls. 257 do PAF, na forma do Recibo de Recepção de Arquivos Eletrônicos assinado pelo Contribuinte/Preposto/Representante Legal, Sr^a Deise Plácido S. Reis, CPF 814.006.755-53, em 27/12/2019.

[...]

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

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

[...]

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

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

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

Consta na Decisão *a quo* “VOTO EM SEPARADO”, quanto a fundamentação do mérito, no sentido de:

VOTO EM SEPARADO (QUANTO A FUNDAMENTAÇÃO DO MÉRITO)

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

[...]

A questão debatida é recorrente neste órgão julgador, que já prolatou diversas decisões pertinentes a esta matéria, todas mantendo a exigência tributária, inclusive envolvendo o mesmo autuado, a exemplo do recente Acórdão nº 0162-11/2, 2 proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve a decisão de 1ª Instância, através do Acórdão nº 0181-03/21, cujo voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Ildemar José Landin a seguir transcrevo:

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário, às fls. 423 a 444 dos autos, o recorrente aduz que a fiscalização imputou a ocorrência de suposta infração, por ter o recorrente 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% e, diante da ausência de repercussão econômica, aplicou-se multa aos fatos geradores ocorridos entre janeiro/2017 a dezembro/2018, com fundamento legal na regra do art. 312, V do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Em seguida, o recorrente passa a descrever os fundamentos da Decisão *a quo* e, em ato contínuo, a alegar violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, no qual admite a restrição ao crédito apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência, mas, ainda assim, é facultado ao legislador infraconstitucional dispor em sentido contrário, de modo a preservar o direito ao crédito, do que sustenta ser imperioso que tal premissa jurídica seja preservada ao desenrolar do presente feito, sob pena de negar ao contribuinte um direito constitucionalmente garantido, cuja operação autuada não é enquadrada como isenta, nem está no campo de não incidência do ICMS. E, neste sentido, o art. 19 da LC 87/96 estabeleceu o Princípio da Não-Cumulatividade como regra dentro do Sistema Tributário Nacional. À vista disso, quaisquer óbices que a autoridade fiscal imponha ao contribuinte para o creditamento de ICMS pressupõe embasamento nas vedações legalmente estabelecidas.

Assim, destaca que a exigência de estorno proporcional do crédito de ICMS perpetrada pela fiscalização não encontra amparo legal em nenhuma das hipóteses previstas no art. 21 da LC nº 87/96 ou sequer no art. 30 da própria Lei Estadual nº 7.014/96, as quais estabelecem as seguintes hipóteses de estorno, quando: **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 e **IV** - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Salienta que as hipóteses de estorno extraídas da LC nº 87/96 e Lei nº 7.014/96, acima transcritas, foram integralmente reproduzidas no art. 312 do RICMS/BA, porém, foi introduzida a hipótese adicional do inciso V, justamente a que embasa a presente autuação, contudo sem qualquer correspondência com a Lei Complementar ou na própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, cuja norma de natureza regulamentar não tem o condão de restringir direitos ou limitar a fruição da regra da não cumulatividade.

Portanto, não merece prosperar o entendimento de que o inciso V do art. 312, teria amparo na regra da não-cumulatividade, muito pelo contrário, tal regra conduz à interpretação inevitável do direito ao crédito de ICMS, cuja limitação pressupõe a expressa previsão legal, que inexistente no caso concreto na LC nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96. Caso contrário, prevalecerá a equivocada interpretação de que as hipóteses de estorno do crédito de ICMS, previstas na LC nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, têm natureza exemplificativa, sendo facultado instituir regras adicionais limitadoras do crédito por simples exercício do poder regulamentar, o que não se sustenta.

Ressalta que a própria norma instituidora do incentivo fiscal do DESENVOLVE – Lei nº 7.980 de 12 de dezembro de 2002 – também não impõem qualquer limitação sobre o direito ao crédito de ICMS dos adquirentes, pelo contrário, há destaque normal do ICMS nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento incentivado, de acordo com a natureza da operação interna ou interestadual.

Nesse sentido, é inadmissível a técnica de direcionar a restrição em face do adquirente/destinatário, que sequer é incentivado pelo Desenvolve, pautando-se em regra limitadora de estorno do crédito de ICMS sem amparo legal na LC nº 87/96 ou na Lei nº 7.014/96.

Diz que a norma limitadora que fundamenta o lançamento impõe um tratamento antisonômico, pois limita o crédito apenas nas operações internas, inexistindo qualquer vedação ao crédito nas operações de natureza interestadual, seja qual for a carga tributária na operação subsequente de saída pelo adquirente.

Assim, 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.

Logo, 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.

Aduz que, ainda se admita, por hipótese, a legalidade da vedação estabelecida no art. 312, V do RICMS, que embasa a autuação, deve ser observada existência de legislação superveniente que convalidou a “irregularidade” apurada pela autoridade administrativa, tendo a fiscalização feito uma interpretação isolada tanto do desenrolar fático quanto normativo do feito, sem observar que, de forma superveniente, sobreveio a LC nº 160/2017 e em complemento o Convênio ICMS 190/2017, estabelecendo a convalidação, bem como a remissão dos créditos tributários, mesmo que a obrigação se vincule à realização de operação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro, conforme o caso, constituídos ou não, com base na fruição de diversos incentivos, dentre eles o do DESENVOLVE, de titularidade do fornecedor do recorrente, o qual ensejou a autuação, cabendo também uma interpretação dialética e sistêmica do benefício fiscal.

Por fim, subsidiariamente, alega impossibilidade de exigência dos juros de mora e multa de ofício, ainda que se admita que há irregularidade no crédito apropriado, eis que em todas as competências autuadas, não houve qualquer prejuízo ao Erário, pois a ausência de estorno não gerou a falta de recolhimento do ICMS, devendo ser revista a exigência a título de multa isolada no lançamento fiscal, em razão da ausência de repercussão econômica, reconhecida pelo próprio autuante no lançamento fiscal, pois, na prática, o crédito que a fiscalização pretende estornar não foi efetivamente utilizado.

Por todo o exposto, requer a conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário para:

- a. julgar improcedente o lançamento, em razão da regularidade do crédito de ICMS escriturado pelo estabelecimento, com base na regra da não cumulatividade, inexistindo enquadramento nas hipóteses legalmente previstas de estorno que constam na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96;
- b. julgar improcedente o lançamento, em razão da remissão superveniente promovida pelo Estado da Bahia, por meio do Convênio ICMS 190/2017, que abrangeu toda e qualquer operação, mesmo que vinculada a operação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro, portanto, atingindo o crédito de ICMS apropriado de fornecedor/remetente incentivado pelo DESENVOLVE, e
- c. subsidiariamente, na hipótese de entender pela obrigação de estorno, *i*) exonerar a multa isolada, em razão da ausência de prejuízo ao Erário, haja vista a não utilização efetiva do crédito que se pretende estornar pela autuada ou *ii*) alterar a capitulação legal da penalidade, imputando a multa no valor de R\$ 140,00, prevista no art. 42, XVIII da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo de prosseguir defendendo o direito ao crédito escriturado integralmente, já que não cometeu qualquer irregularidade.

Na oportunidade se fez presente os Drs. Milton Hedayioglu Mendes de Lima – OAB/BA nº 20.769 e Marcos Eduardo Lagrotta Pignolato – OAB/SP nº 227.684, onde exerceram o seu direito de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir a multa no valor histórico de R\$ 15.306.569,30, sob a acusação de:

O contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a

mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria – sem repercussão.

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. Tais aquisições se dão com tributação do ICMS à alíquota interna (17% e 18%). Parte destas mercadorias é revendida em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, resultando em saída subsequente cujo débito de ICMS é menor do que o crédito da operação de entrada da mesma mercadoria, sem que tenha sido feito o correspondente estorno do crédito previsto na legislação.

Foram dados como infringidos: art. 312, inciso V do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA) c/c art. 34, incisos III e XV da Lei nº 7.014/96, sendo aplicada a multa nos termos do art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96.

Para efeito de melhor compreensão da exação, reproduzirei os dispositivos legais relativos aos fatos:

- *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.

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

Redação originária, efeitos até 04/08/17:

“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.”

- *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.

Em suas razões recursais o apelante, *inicialmente*, alega violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º da Constituição Federal, que admite restrição ao crédito apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência, cuja operação autuada não se enquadrada, regra esta recepcionada no art. 21, I da LC 87/96; no art. 30, I da Lei nº 7.014/96 e no art. 312, I do RICMS/BA, sendo descabida a hipótese adicional introduzida através do inciso V, do art. 312 do RICMS, que embasa a autuação, para exigência de estorno proporcional do crédito de ICMS por não encontrar amparo legal, cuja norma regulamentar não tem o condão de restringir direitos ou limitar a fruição da regra da não cumulatividade.

Da análise da dita alegação recursal, por dever de ofício, devo ressaltar que, nos termos previstos no art. 125, incisos I e III do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia), Lei nº 3.956/81, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste CONSEF: a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Assim, falece competência ao CONSEF a análise relativa à alegação posta de que o princípio constitucional da não-cumulatividade não poderia ter sido mitigado por comandos infraconstitucionais ou de que as restrições impostas ao direito ao crédito devem ser consideradas inválidas, por colidirem com o texto constitucional.

A matéria é recorrente no CONSEF, existindo diversos julgados nas duas instâncias que compõe este órgão administrativo, todos pela subsistência do crédito tributário, a exemplo dos Acórdãos nºs: 0019-05/16, 0051-04/18, 0060-11/19, 0086-12/21-VD, 0098-03/20-VD, 0104-01/18, 0111-11/20-VD, 0135-

03/18, 0136-01/19, 0162-11/22-VD, 0181-04/22-VD (Oxitenos), 0181-03/21-VD (idem), 0242-12/21-VD, 0247-04/20-VD, 0284-11/16 e 0301-11/16.

Por sua vez, a PGE/PROFIS já se manifestou sobre tal alegação recursal, a exemplo:

Acórdão CJP n.º 0242-12/21-VD:

Na assentada do julgamento, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por maioria, com voto contrário deste Relator, resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à PGE solicitando a emissão de parecer jurídico a respeito da matéria ventilada (fl. 73).

A PGE/PROFIS exarou parecer jurídico, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA (fls. 75 a 79), onde afirmou que não há que se falar em creditamento pelo destinatário quando o montante de crédito apropriado for maior que o valor efetivamente pago na operação anterior, acostando ementas de julgados dos Tribunais de Justiça de Minas Gerais, São Paulo e Distrito Federal.

Cientificado, o Autuado não se manifestou em relação ao quanto consignado no parecer da PGE/PROFIS (fls. 81 a 83).

Acórdão CJP n.º 0284-11/16;

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS.

No Parecer de fls. 359 a 367, a n. procuradora Ana Carolina Moreira, após um breve histórico das súplicas recursais, considera que a Decisão de piso se debruçou “claramente sobre as razões de defesa argüidas pelo recorrente”.

[...]

Após relatar a tese defensiva do Contribuinte quanto à ilegitimidade do estorno do crédito do ICMS e que a não cumulatividade não comporta exceções segundo a própria Constituição, passa a tecer considerações sobre o crédito presumido.

Assevera que o crédito presumido consiste na constituição fictícia de um crédito baseado em um determinado percentual sobre o valor do ICMS apurado na saída, a ser deduzido na apuração do imposto. Fala que tal crédito se trata de “um mecanismo de redução direta sobre o débito apurado à título de ICMS devido, por meio do qual subtrai-se deste o montante relativo ao crédito constituído” sendo que a utilização do crédito acarreta em reduções do valor final do imposto, quando de sua apuração.

Neste diapasão, diz que o Contribuinte beneficiado pela concessão de crédito deve certificar-se acerca do modus operandi a ser desenvolvido na apuração.

Afirma que no caso comento, deve ser mantida a glosa dos créditos “haja vista que o estorno do mesmo é absolutamente plausível, conforme prevê a norma regulamentar” asseverando que “muito embora o crédito presumido não seja de fato uma isenção parcial, a esta se equipara, no que diz respeito ao cálculo do imposto, relativamente a compensação com o montante devido nas operações seguintes, acarretando a anulação do crédito relativo as operações anteriores”.

Entende a n. Procuradora que “a despeito do crédito presumido não possuir a mesma natureza jurídica da isenção, assume o mesmo papel desta, na medida em que, mutatis mutandis, ‘isenta’ o contribuinte de partir do pagamento do imposto ao lhe conceder um incentivo fiscal, benefício consubstanciado num crédito fictício”.

Relata que o incentivo fiscal é um conceito da Ciência das Finanças, implica em redução da receita do estado, mas que visa desenvolver economicamente determinada atividade. Sustenta que a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal introduziram requisitos rígidos para a concessão de incentivo fiscal tributários, de forma desordenada, “afetando o equilíbrio das contas públicas”. Portanto, entende que não há outra razão para que o Fisco proceda o estorno do crédito senão o equilíbrio das suas contas.

Aponta que o crédito fiscal gerado em tais operações “é integralmente reconhecido ao destinatário das mercadorias adquiridas das indústrias incentivadas, devendo, entretanto, ser reduzido apenas na hipótese de débito gerado na saída de tais mercadorias ser inferior ao crédito relativo às suas entradas, caso contrário, propiciaria o advento de crédito fiscal acumulado com maximização do impacto financeiro da medida, para além do estimado”.

Coloca que a jurisprudência citada pelo recorrente (RE 382.396-AgR/MG e AgRg no REsp 1312486/MG) não tem repercussão geral e nem se trata de Recurso repetitivo, motivo pelo qual não é obrigada a acolher o entendimento veiculado nos acórdãos citados.

Conclui, então, ser correto o estorno do crédito.

Acórdão CJP n.º 0301-11/16:

A PGE/PROFIS no Parecer de fls. 234/237 inicialmente faz um resumo dos argumentos recursivos e refuta a nulidade suscitada por entender que o Auto de Infração preenche os requisitos legais.

No mérito ressalta que a autuação reclama falta de estorno de crédito referente a valores de entradas inferiores aos valores de saída, o que contraria o disposto no art. 100, IX do RICMS/97.

Afirma ser descabido o argumento de que não foi observado o princípio da não cumulatividade e a aplicação da Instrução Normativa nº 52/13, visto que o lançamento tem como base o cruzamento de dados relativo a créditos e débitos destacados em documentos fiscais.

[...]

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Quanto à alegação de que a própria Lei do DESENVOLVE (Lei nº 7.980/02) não impõem qualquer limitação sobre o direito ao crédito de ICMS dos adquirentes, pois há destaque normal do ICMS nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento incentivado nas operações interna ou interestadual, há de convir que **não se aplica ao caso concreto**, objeto da autuação, que trata das operações de vendas **subsequentes** pelo autuado aos seus clientes, relativas às mercadorias adquiridas junto ao estabelecimento beneficiado pelo DESENVOLVE, logo, não se trata da operação efetivada pelo estabelecimento industrial e, em consequência, não mais sob a égide da dita norma, restrita àqueles estabelecimentos contemplados pelo incentivo fiscal, fato reconhecido pelo próprio recorrente ao afirmar “*Neste sentido, é inadmissível a técnica de direcionar a restrição em face do adquirente/destinatário, que sequer é incentivado pelo Desenvolve ...*”

Igualmente, **não vislumbro cabimento** da alegação recursal de convalidação e remissão dos créditos tributários que sobrevieram através da LC nº 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017, pois, em momento algum se negou o crédito da efetiva operação do industrial ao adquirente da operação, mas, como o próprio recorrente concluiu, se trata de obrigação que se vincula à realização de operação posterior e com evento condicional futuro, logo, não abarcada por tal legislação, até porque, no caso presente, não se nega o crédito ao adquirente da operação interestadual, mas, apenas, exige-se o estorno de crédito sobressalente por parte de remetente, relativo às mercadorias advindas da operação incentivada.

Ademais, o Decreto nº 14.213/2012 não admitia o uso de crédito fiscal integral na operação de aquisição interestadual, o que não coaduna ao caso concreto. Além disso, com o advento da Lei Complementar nº 160/17, culminada com o Convênio ICMS 190/17, ficou determinado que todos os Estados e Distrito Federal passam a poder convalidar os benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos mesmos, porém, com a convalidação regulamentada, ficou garantida a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, às empresas, **desde que cumprido o estabelecido no Convênio ICMS 190/17**, dentre os quais que as empresas desistam de qualquer ação administrativa ou judicial interposta contra o lançamento de ofício decorrente do uso de créditos inerentes a aquisição de mercadorias oriundas destes Estados concedentes. Quanto à pretensão recursal de se aplicar a multa de R\$ 140,00, prevista no art. 42, XVIII da Lei nº 7.104/96, considerando que não ocorreu qualquer prejuízo ao Estado diante da existência de saldo credor, há de esclarecer que a penalidade específica para o caso concreto é de 60% do crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, ínsita no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96.

Por fim, sobre a alegação da impossibilidade de exigência dos juros de mora e multa de ofício, eis que em todas as competências autuadas, não houve qualquer prejuízo ao Erário, pois a ausência de estorno não gerou a falta de recolhimento do ICMS, temos a registrar que tais disposições estão disciplinadas nos artigos 100 e seguintes do COTEB.

Frise-se, ainda, que a alegação do patrono do recorrente, quando da sessão de julgamento, acerca de pareceres proferidos nos Processos Administrativos nºs 112027/2014-4 e 112038/2014-8, nos quais a própria SEFAZ, em 23/08/2017, convalidou os créditos apropriados, nos meses de março e maio de 2013, quando já vigia a regra do art. 312, V do RICMS, a qual não serviu de obstáculo para a convalidação, gerando confiança ao contribuinte do seu procedimento, **também não há como prosperar** a pretensão recursal eis que os ditos Pareceres tratam **unicamente** de convalidação de créditos de ICMS acumulado em virtude de operações de exportação e, portanto, impossível de

servir como lastro de confiança ao contribuinte sobre os créditos fiscais, ora exigidos, relativos ao estorno previsto no art. 312, V do Decreto nº 13.780/12, conforme alega o apelante.

Portanto, da leitura do inciso V, do caput do art. 312 do Decreto nº 13.780/12, resta clara a determinação de estorno por parte do contribuinte que tenha adquirido mercadoria ou tomado serviço de terceiro, que tenha obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia, no montante em que exceder o imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria, uma vez que o objetivo da norma é evitar que haja, por parte de contribuintes intermediários na cadeia produtiva, o acúmulo indevido de crédito fiscal por parte do adquirente, em razão da desoneração da cadeia produtiva, decorrente de benefício fiscal concedido ao fornecedor/industrial.

Diante de tais considerações, com exceção da referência ao art. 116 do CTN, corroboro com a fundamentação do voto condutor da Decisão recorrida, no sentido de que, no caso presente, exige-se: “... o expurgo do excedente do crédito efetivamente tomado, pelo sujeito passivo, na sua escrita fiscal, **aplicando tão-somente multa de 60% do valor do crédito fiscal mantido na escrita fiscal indevidamente**, vez que não importou em descumprimento de obrigação principal, **quando o ICMS destacado no documento fiscais de revenda foi menor que o ICMS creditado pela aquisição dos produtos, objeto da autuação, nos termos inc. V, do art. 312 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, decorrentes operações de circulação de mercadorias dentro do mesmo grupo econômico, em situação de Planejamento Tributário, resultante de lacunas e brechas existentes na legislação, com espeque no parágrafo único do art. 116 do CTN.**”

Do exposto, a exemplo das Decisões ocorridas através do Acórdãos CJF nº 0086-12/21-VD e 0162-11/22-VD, este último contra o mesmo sujeito passivo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299314.0008/19-3, lavrado contra **OXITENO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 15.306.569,30**, sem prejuízo da exigência do estorno, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS