

A.I. Nº - 207140.0017/22-9  
AUTUADO - OXITENO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
AUTUANTE - JAIR DA SILVA SANTOS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/06/2023

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0096-02/23-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE CONTRIBUINTE INDUSTRIAL QUE GOZA DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO ESTORNO DA PARTE QUE EXCEDE AO DÉBITO CORRESPONDENTE. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadoria no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar, que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Irregularidade demonstrada nos autos. Afastada a preliminar de nulidade. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 30/11/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 299.875,00, referente a multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 001.005.028.** 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, para fatos geradores apurados em dezembro de 2019.

O autuante complementa informando que “*Trata-se de aquisições de mercadorias oriundas da empresa OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICO LTDA. que, posteriormente foram destinadas à revenda*”.

Enquadramento legal: art. 312, inc. V do RICMS/2012 c/com o art. 34, incisos III e XV da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 23 a 36, onde demonstrou inicialmente a tempestividade da defesa, narrou os fatos e afirmou que a exigência fiscal sob análise não se reveste dos mínimos elementos jurídicos hábeis à sua manutenção, impondo o seu cancelamento.

Ao adentrar no mérito, explana acerca das premissas à juridicidade do lançamento tributário, e complementa que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, conforme art. 113, § 1º, do CTN. A obrigação acessória prevista no § 2º do mesmo artigo do CTN, tem a natureza de obrigação de fazer, não fazer ou de tolerar, desprovida do timbre de patrimonialidade.

Menciona os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, segundo os quais somente se pode cogitar da existência do fato gerador da obrigação tributária quando tenham ocorrido e

identificados todos os aspectos previstos na norma jurídica de incidência tributária, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, não se aceitando lançamentos tributários louvados em singelos indícios, suposições e ficções.

Sobre os direitos e as obrigações do Poder Público e dos sujeitos passivos, lembra que tem origem na Constituição Federal, a teor do seu art. 37, a administração pública direta e indireta obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Pontua que no caso sob exame é nítida a identificação de erros, equívocos e omissões, vez que (a) não foi entregue Termo Circunstanciado da Infração, o que demonstra a motivação da exigência, permitindo o exercício da ampla defesa; (b) desrespeito ao fundamento legal de validade da norma jurídica tida por infringida; e (c) a multa imposta desconsidera os critérios de proporcionalidade e razoabilidade, maculando o lançamento de vício processual insanável, que implica na sua nulidade.

Sob o título “*Legitimidade do Procedimento Adotado pela Defendente. Não-Cumulatividade. Dever Instrumental e Ausência de Lesão ao Erário Estadual*”, relata que na qualidade de contribuinte do ICMS, nos termos do art. 155, inc. II, da Constituição Federal, Lei Complementar nº 87/96 da legislação estadual, sempre procedeu no sentido de cumprir com seus deveres e obrigações.

Conta que escriturou crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria proveniente de contribuinte localizado na Bahia, sem qualquer repercussão de natureza financeira ao erário estadual e decorrente desse fato, o Fisco lhe imputou a presente infração. No entanto, embora tenha escriturado o valor do crédito do imposto, considerando não haver qualquer questionamento do Fisco quanto a ilegitimidade e/ou da ausência de liquidez e certeza do valor, não há que se falar em infração de natureza principal, mas tão somente, de infração tributária de natureza acessória, na medida em que não houve qualquer lesão ao erário estadual, constituindo em um mero descumprimento de dever instrumental.

Leciona acerca da não-cumulatividade do ICMS operacionalizada por intermédio da compensação dos créditos do imposto com débitos deste mesmo imposto, compensados numa conta corrente fiscal.

Adverte que o pressuposto constitucional, art. 155, inc. XII, alínea “c” não pode resultar em quaisquer restrições, mitigações ou limitações ao direito de aproveitamento dos créditos do ICMS incidente nas anteriores operações e prestações realizadas. Assim, às normas infraconstitucionais restou, tão somente, disciplinar a aplicação da sistemática da não-cumulatividade, por intermédio da prescrição das normas reguladoras do procedimento de compensação, porque o direito ao aproveitamento dos créditos do ICMS é irrestrito, não admitindo quaisquer vedações, salvo nos casos de isenção e de não incidência, previstos na Carta Constitucional.

Salienta que disciplinar a não-cumulatividade representa, apenas, fixar os elementos necessários à sua operacionalização do regime de compensação e abatimento dos valores, sendo qualquer dispositivo de lei complementar, convênio, lei ordinária, decreto etc., que vede ou condicione o exercício da não-cumulatividade do ICMS padece de inconstitucionalidade.

Classifica as normas jurídicas que proíbem os contribuintes de aproveitar os créditos de ICMS, sob requisitos, condições e restrições, se encontram em descompasso com a sistemática da não-cumulatividade.

Acusa a exigência de estorno do crédito de ICMS imposta pelo Fisco estadual de não ter fundamento legal de validade na Lei Complementar nº 87/96, tampouco na Lei nº 7.014/96, cujos dispositivos relativos à matéria, seguem transcritos: art. 21, incisos I a IV da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30, incisos I a IV da Lei nº 7.014/96.

Registra que as hipóteses relativas ao estorno do crédito de ICMS compreendidas nas duas leis citadas foram reproduzidas no art. 312, do Decreto nº 13.780/2012 - RICMS, prevendo nova hipótese, que serviu de fundamento para lavratura do presente Auto de Infração.

Ressalta que o comando do inc. V, do art. 312 do RICMS/2012, não tem fundamento legal de validade, portanto, não pode produzir efeito jurídico limitador da sistemática da não-cumulatividade, fato que diz configurar em evidente desrespeito ao princípio da legalidade tributária e da hierarquia das normas.

Pondera que, admitindo, por hipótese, a legalidade da vedação estabelecida no artigo 312, inc. V, do Decreto nº 13.780/2012, deve ser observada existência de legislação superveniente que convalidou o procedimento apurado pela autoridade administrativa.

Sinaliza que 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 os quais, o “Programa Desenvolve” de titularidade do seu fornecedor, que culminou na lavratura do presente Auto de Infração.

Ressalta que o Programa Desenvolve não concede a redução do ICMS, mas sim, a dilação de prazo para pagamento do imposto, que evidentemente não configura redução de base de cálculo nem mesmo isenção parcial do tributo, benefícios fiscais que apenas poderiam ser concedidos em consonância à Constituição Federal.

Explica que o Convênio ICMS 190/17, dentre outras disposições, convalidou o benefício fiscal do Programa 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.

Complementa que sendo o Estado da Bahia signatário do citado convênio, não é juridicamente possível ignorar a aplicação da norma superveniente ao caso concreto, pois houve a remissão pela Bahia da irregularidade defendida pelo Fisco estadual em virtude da norma jurídica superveniente, inexistindo qualquer vício ao direito de crédito do imposto pela imposição do estorno.

Conclui ser impossível a manutenção da exigência fiscal imputada no Auto de Infração, uma vez que não há que se falar em infração de natureza principal, mas, de infração tributária de natureza acessória, na medida em que não houve qualquer lesão ao erário estadual, tratando-se de mero descumprimento de dever instrumental, implicando na obrigatoriedade do cancelamento da peça punitiva.

Reitera que o procedimento que adotou não causou qualquer prejuízo ao erário estadual, pois possui inequívoco direito ao aproveitamento do crédito fiscal, em observância ao regime da não-cumulatividade do imposto e sequer compreende questionamento fazendário acerca da ilegitimidade e/ou da ausência de liquidez e certeza do valor atinente ao crédito acumulado.

Assevera ter adotado procedimento pautada na boa-fé, de modo que a sua conduta jamais poderia implicar em questionamento do Fisco, até porque, não resultou em qualquer prejuízo ao Erário estadual, afastando, conseqüentemente, qualquer possibilidade de imputação de penalidade, sendo imperioso o cancelamento do Auto de Infração, na medida em que: **(a)** a suposta irregularidade apontada não resultou na falta de recolhimento e/ou no recolhimento a menor do ICMS, apenas no eventual descumprimento de obrigação de natureza formal e acessória; **(b)** em nenhum momento tentou ludibriar as autoridades fazendárias alegando fatos falsos, inverídicos ou protelatórios; e **(c)** a conduta adotada não configura dolo, fraude ou simulação e sequer implicou em qualquer dano ao Erário.

Assim, afirma que a infração sob exame se revela juridicamente descabida, especialmente pela circunstância de não se questionar a legitimidade ao aproveitamento do crédito decorrente do regime da não-cumulatividade e sequer a liquidez e certeza relativa ao valor do crédito propriamente dito, mas tão somente, a suposta ilegitimidade ao procedimento adotado, o que implica na imperiosa necessidade de cancelamento do Auto de Infração.

No tópico “*Não-Cumulatividade. Inexistência de Repercussão Financeira*”, pontua que o Fisco estadual garantiu que a ausência do estorno não implicou em qualquer espécie de repercussão financeira pertinente à falta de recolhimento e/ou ao recolhimento a menor do ICMS.

Descreve os procedimentos adotados para operacionalizar a sistemática da não-cumulatividade do imposto, cujo resultado é o confronto entre os créditos e débitos do imposto, finalizado com a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS.

Defende que diante da eventual apuração de irregularidade à legislação tributária praticada pelo contribuinte não se revela juridicamente possível à autoridade fazendária, nos termos do art. 142, do CTN, promover o lançamento de ofício, na hipótese de o contribuinte apresentar saldo credor em sua escrituração fiscal.

Acrescenta que na hipótese de o Fisco estadual comprovar a prática de conduta irregular pelo contribuinte, resta configurada a infração à legislação tributária, sendo juridicamente descabida a determinação de causa de sua exclusão em virtude da existência de saldo credor na sua escrituração, uma vez que não se encontra na legislação de regência, comando normativo que permita eximir o contribuinte da prática infracional em face da circunstância de possuir saldo credor. Por outro lado, embora a autoridade fazendária tenha demonstrado a prática de conduta infracional, não se revela possível, do ponto de vista lógico e jurídico, que seja promovido lançamento de ofício quando o contribuinte apura saldo credor em sua escrituração fiscal.

Pondera, ainda que tenha praticado a suposta infração, considerando que apresenta saldo credor, deveria ser conferida a possibilidade de promover a compensação dos referidos valores, numa espécie de “*encontro de contas*” entre o valor devido que fora apurado pelo Fisco e o valor do saldo credor que possui em face do próprio Estado.

Acrescenta que a esse respeito, o Código Civil - Lei nº 10.406/2002, reserva em seu Capítulo VII, artigos 368 a 380, disposições específicas acerca do instituto da compensação, estabelecendo que a figura da compensação compreende, em síntese, a extinção das obrigações entre pessoas que se apresentam nas modalidades de credoras e devedoras, reciprocamente, com relação às dívidas e créditos. Em outras palavras, a compensação tem por finalidade, apuradas as existências de créditos e débitos entre titulares distintos (credor e devedor), extinguir as obrigações (ativas e passivas) mediante o denominado “*encontro de contas*”.

Observa que, se crédito e débito apresentam os mesmos valores, se está diante de extinção total; ao passo que, se crédito e débito configuram valores distintos, se opera a extinção parcial das obrigações. A compensação significa a liberação das obrigações dos credores e devedores e interrompe a aplicação dos juros moratórios.

Conclui que a identificação da prática de conduta infracional por contribuinte que apura saldo credor em sua escrituração fiscal não possibilitaria o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, permitindo que o valor do imposto apurado pelo Fisco, ao invés de ser exigido por intermédio da lavratura de Auto de Infração no qual são exigidas as demais cominações legais, possa ser objeto de compensação com o valor do saldo credor existente.

Admite que na hipótese da autoridade fazendária, ainda assim, promover o lançamento de ofício, sem considerar a existência de saldo credor e a possibilidade de sua compensação, o Auto de Infração se encontra maculado pela nulidade, pois desrespeitaria os princípios da legalidade, da eficiência administrativa, da proporcionalidade e interesse público, motivação e segurança jurídica.

Finaliza, considerando que a suposta infração, permitiria ao julgador tributário, inclusive, a relevação da penalidade aplicada pelo Fisco estadual, na medida em que não houve qualquer lesão e/ou prejuízo aos cofres públicos estaduais, é cediço que a presente exigência fazendária deva obrigatoriamente ser cancelada, mediante o respectivo arquivamento do processo administrativo tributário.

Aduz que penalidade imposta pelo Fisco revela o seu caráter abusivo, em descompasso à dosimetria do bem jurídico tutelado. A imposição exclusivamente da multa, demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, a situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para seu balizamento.

Aponta que a severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos, contudo, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe; e entre o que se recebe pelo que não se paga.

Defende que por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não é o presente caso, em que não houve sequer fato ilícito, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração, se cometida. A penalidade imposta pelo Fisco estadual, portanto, se mostra abusiva e desproporcional ao bem jurídico tutelado.

Requer que seja acolhida integralmente a defesa apresentada, com o consequente cancelamento do Auto de Infração sob exame, pelas razões de fato e de direito amplamente aduzidas.

Requer, também que todas as intimações sejam feitas em seu próprio nome, no endereço citado, bem como em nome de seus procuradores, subscritores no endereço que indica.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 121 a 123, onde após sintetizar os fatos e os argumentos da defesa, registrou que a defesa não contestou o mérito do lançamento, porém, reclamou da aplicação da multa, por considerá-la desproporcional e abusiva, requerendo o cancelamento do Auto de Infração, ora contestado.

Explica que o lançamento decorreu da comparação entre os valores lançados a débito do valor unitário nas operações de saídas em relação ao crédito unitário referente às entradas das mesmas mercadorias e restou verificado que os valores debitados eram inferiores aos valores creditados, donde apurou que o total das diferenças resultou no valor de R\$ 499.791,66, tendo o contribuinte infringido o disposto no art. 312, inc. V, do RICMS/2012, c/com o art. 34, incisos III e XV da Lei nº 7.014/96.

Acrescenta, considerando que a autuada era detentora de saldo credor no período fiscalizado e não havendo repercussão tributária decorrente da falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, foi aplicada a multa de 60%, em razão do descumprimento de obrigação acessória, na forma da alínea “b” do inc. VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Conclui que os argumentos da defesa acerca da arguição de nulidade não se sustentam, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado obedecendo todos os ditames legais e regulamentares.

Quanto as alegações de multa abusiva e desproporcional, ressalta que precedentes do STF não reconhece como confiscatória ou abusiva a multa que não supera 100% do valor do imposto.

Conclui que todos os outros argumentos da defesa devem ser rejeitados e o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente, no valor de R\$299.875,00.

É o relatório.

Participou da sessão de julgamento o representante da empresa o Dr. Fábio Soares de Melo OAB/SP 177022, que em sustentação oral, concordou inteiramente com o relatório.

Registrou o desejo de voltar a participar de sessões de julgamento de processos administrativos fiscais, na modalidade presencial.

Lembrou que o fato apurado no Auto de Infração em lide, não diz respeito a uso irregular de crédito fiscal e sim da apuração de necessidade de estorno de crédito fiscal decorrente de uma prática da empresa que não causou prejuízo ao Erário estadual.

Fez referência ao dispositivo legal que sustenta a aplicação da multa, e defende a sua revogação.

Ressaltou que a natureza da infração apurada foi referente ao descumprimento de uma obrigação acessória, praticada sem dolo, fraude ou simulação, que repetiu, não implicou em falta de recolhimento do imposto.

Afirmou não fazer sentido a exigência de penalidade por uma falta de estorno de crédito fiscal praticada sem dolo e sem repercussão financeira.

Por fim pediu o cancelamento do Auto de Infração.

O presidente da 2ª JJF, questionou a relação das duas empresas envolvidas na operação, sendo do conhecimento que a fornecedora das mercadorias, é detentora de benefício fiscal e fez referência a necessidade de estorno proporcional do estorno dos créditos advindos dessas aquisições, procedimento que se não implementado, fere o princípio da não-cumulatividade.

Complementou, que sendo o ICMS um imposto não cumulativo e o custo tributário recai sempre no consumidor, que recebendo créditos a maior, a empresa adquirente acumulará crédito e questionou: se a adquirente não teria se beneficiado?

O Patrono da autuada, entendeu que o presidente relatou perfeitamente as operações auditadas, contudo diz haver um descompasso entre os elementos que constam no Auto de Infração. O dispositivo do RICMS que exige o estorno, lhe parece injurídico, vez que estabelece uma norma sem amparo na lei e o Programa Desenvolve não concede isenção ou outro benefício semelhante, mas somente a dilação de prazo para pagamento do imposto.

O presidente da 2ª JJF fez a leitura dos dispositivos art. 42, inc. VII da Lei nº 7.014/96 que determina a aplicação de multa no caso de falta de estorno de crédito, previsto na legislação e do art. 312, inc. V do RICMS/2012.

#### **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de infração à legislação do ICMS, exigindo o pagamento da multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal que deveria ter sido estornado e não foi. Infração tempestivamente impugnada.

O contribuinte foi notificado do início da ação fiscal em 10/10/2022, através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 04 e 05, assim como posterior intimação para apresentação de informações, cuja ciência ocorreu em 13/10/2022, fls. 06 e 09.

Às fls. 10 a 13, constam apensados os demonstrativos analíticos e sintéticos da infração contendo todos os dados e informações necessárias à perfeita cognição da acusação, tanto assim que a autuada a contestou de forma precisa e objetiva.

A ciência da lavratura do Auto de Infração e sua consequente intimação para quitação ou apresentação de defesa administrativa, também enviada através do DT-e, ocorreu em 30/11/2022, fls. 15, 16, 19 e 20.

A defesa arguiu nulidade do lançamento ao apontar a existência de erros, equívocos e omissões, que o macularia de vício insanável, assim identificados: (a) não foi entregue Termo Circunstanciado da infração, portanto não foi demonstrada a motivação da exigência, impedindo o exercício da ampla defesa; (b) houve desrespeito ao fundamento legal de validade da norma jurídica tida por infringida; e (c) a multa imposta é desproporcional e desprovida de

razoabilidade. maculando o lançamento de vício processual insanável, que implicaria na sua nulidade.

Inicialmente, ressalto que o denominado Termo Circunstanciado, amplamente utilizado ao ramo do direito processual penal, foi abordado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 5637/MG que versou sobre a competência para a lavratura de termo circunstanciado, conforme o Informativo STF nº 1046/2022, divulgado em 18/03/2022:

*“O termo circunstanciado é o instrumento legal que se limita a constatar a ocorrência de crimes de menor potencial ofensivo, motivo pelo qual não configura atividade investigativa e, por via de consequência, não se revela como função privativa de polícia judiciária. A CF conferiu aos estados e ao Distrito Federal, a partir da competência concorrente, a competência para editar normas legislativas que garantam maior eficiência e eficácia na aplicação da Lei 9.099/1995. Esta norma federal viabiliza a lavratura do termo por qualquer autoridade legalmente reconhecida e não há impeditivo para que os estados-membros indiquem quais são elas ou, de qualquer modo, disciplinem essa atribuição”.*

O vocábulo, consta no dicionário jurídico a seguinte definição: “É o termo lavrado pela autoridade policial assim que toma conhecimento da ocorrência de uma infração de menor potencial ofensivo. Sua finalidade é a mesma do inquérito policial, mas é realizado de maneira menos formal e sem a necessidade de colheita minuciosa de provas. Portanto, deve apontar as circunstâncias do fato criminoso e os elementos colhidos quanto à autoria, para que o titular da ação possa formar a *opinio delicti*”.

Ou seja, tudo leva ao entendimento que a peça inicial que formaliza no mundo concreto o Auto de Infração, no caso, impresso e apensado às fls. 01 e 02, associada ao Demonstrativo de Débito, fl. 03, apesar de formalmente não sê-lo, se presta a desempenhar satisfatoriamente a função do requerido Termo Circunstanciado, uma vez que contém claramente determinados e identificados (i) o titular do crédito tributário; (ii) a identificação do sujeito passivo, autuado; (iii) os dados da lavratura (data, número da ordem de serviço que autorizou o procedimento fiscalizatório, data, local e hora da lavratura do Auto e período fiscalizado); (iv) os formais vistos das autoridades superiores ao Fiscal autuante; (v) descrição dos fatos; (vi) identificação e descrição minuciosa da infração contatada; (vii) data de ocorrência do fato gerador; (viii) data de vencimento da obrigação tributária; (ix) valor da base de cálculo, percentual da multa sugerida e valor da multa; (x) indicação dos dispositivos legais tidos como infringidos; (xi) dispositivo legal referente a tipificação da multa sugerida; (xii) informações complementares; (xiii) intimação para recolher o débito reclamado; (xiv) o prazo para interposição de defesa; (xv) os percentuais de redução de multa correspondente a fase do processo, caso o débito seja quitado; (xvi) a identificação da autoridade fiscal autuante (cargo, nome e cadastro); (xvii) assinatura do autuante; e (xviii) demonstrativo dos cálculos do valor histórico do crédito tributário, acréscimos moratórios e valor atualizado do débito.

Quanto ao alegado desrespeito ao fundamento legal de validade da norma jurídica tida por infringida e a desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa sugerida, lembro que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do CTN.

A autoridade fiscal autuante ao desenvolver o roteiro de auditoria previsto na ordem de serviço, identificou ofensa ao art. 312, inc. V do Decreto nº 13.780/2012, combinado com o art. 34, inc. XV da Lei nº 7.014/96, fato que por dever de ofício, o determinou a proceder ao lançamento, com a aplicação da multa prevista na citada lei, no seu art. 42, inc. VII, alínea “b”.

Ainda quanto alegada desproporcionalidade e irrazoabilidades da multa sugerida, ressalto, mesmo que presentes no lançamento, não está no rol das possibilidades de nulidades do lançamento tributário, conforme art. 18 do RPAF/99.

Por outro lado, inobstante, possam ser pertinentes as arguições de ofensas a Constituição Federal, não cabe ao servidor fiscal, tampouco aos órgãos de julgamento administrativo discuti-las e sobre elas decidir, a teor do previsto no art. 167, incisos I e III do RPAF/99, ou seja, não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Destarte, rejeito as arguições de nulidade.

Ademais, constato que o Auto de Infração foi lavrado em observância a todas as exigências do Código Tributário Nacional, da Lei nº 7.014/96, do Decreto nº 7.629/99 - RPAF e do RICMS/2012, não tendo identificado qualquer ocorrência de fato ou procedimento que possa macular o processo de nulidade.

O devido processo legal foi observado e não identifiquei nenhuma preterição ao direito de defesa e contraditório do contribuinte.

Ao adentrar no mérito da infração, a defesa apresenta suas razões fundadas nos seguintes pilares:

- i) SOB o manto do princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, inc. XII, alínea “c” da Constituição Federal, a defesa aduziu não caber à legislação infraconstitucional impor limites ao direito de aproveitamento dos créditos do ICMS, cabendo a esta apenas disciplinar a aplicação da sistemática da não-cumulatividade, por intermédio da prescrição das normas reguladoras do procedimento de compensação;
- ii) O comando do art. 312, inc. V do RICMS/2012, não teria fundamento legal de validade, portanto, não poderia produzir efeito jurídico limitador da sistemática da não-cumulatividade, que configuraria em evidente desrespeito ao princípio da legalidade e da hierarquia das normas;
- iii) O Estado da Bahia, como signatário do Convênio ICMS 190/17, que dentre outras disposições, convalidou o benefício fiscal do Programa Desenvolve e promoveu a remissão sob qualquer forma do benefício ou incentivo, não pode ser juridicamente ignorada a sua aplicação, por se tratar de norma superveniente àquela citada como fundamento no caso concreto;
- iv) Não houve infração de natureza principal, assegura, mas, tão somente de natureza acessória, na medida em que não se identificou prejuízo ao Erário estadual, pois, trata-se de mero descumprimento de dever instrumental;
- v) Embora a autoridade fazendária tenha demonstrado a prática de conduta tida como infracional, não é possível, do ponto de vista lógico e jurídico, manter o lançamento de ofício quando o contribuinte apenas apurou saldo credor em sua escrituração fiscal;
- vi) Considerando que o contribuinte apresentou saldo credor no período, deveria ser possível promover a compensação dos referidos valores, numa espécie de “*encontro de contas*” entre o valor devido que fora apurado pelo Fisco e o valor do saldo credor que possui.

Inicialmente oportuno e pertinente relatar os fatos que levaram à lavratura do Auto de Infração decorrente da falta de estorno de crédito fiscal da entrada no estabelecimento de mercadorias provenientes de contribuinte industrial beneficiário de incentivo fiscal promovido pelo estado da Bahia, tendo sido constatado que o valor do imposto creditado é maior que o valor debitado nas saídas dessas mesmas mercadorias, especificamente por conta dos efeitos do gozo do benefício fiscal pela indústria fornecedora.

O autuante, por sua vez, informou que o crédito fiscal excedente identificado, decorreu de aquisições de mercadorias oriundas da empresa Oleoquímica e posteriormente revendida pela autuada, identificado quando nos exames das operações, comparou os valores lançados a débito do valor unitário nas operações de saídas em relação ao crédito unitário referente às entradas das mesmas mercadorias, tendo constatado que os valores debitados eram inferiores aos valores creditados, donde apurou o total das diferenças que resultou no valor de R\$ 499.791,66, restando

caracterizado que o contribuinte infringiu o art. 312, inc. V do RICMS/2012, c/com o art. 34, incisos III e XV da Lei nº 7.014/96.

Ao analisar os papéis de trabalho, fls. 10 a 13, assim como os arquivos gravados no CD, fl. 14, constato que os valores de crédito do ICMS, que o Fiscal identificou como sendo necessário o estorno de parte deles, decorreu da apropriação dos valores a crédito, decorrente da aquisição dos produtos a seguir listados, todos provenientes da empresa industrial Oleoquímica Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda., CNPJ nº 07.080.388/0001-27, estabelecida no município baiano de Camaçari, que desenvolve a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 2029-1/00 - Fabricação de produtos químicos orgânicos não especificados anteriormente, e ainda a fabricação de biocombustíveis, exceto álcool, como secundária, sendo estas mercadorias posteriormente revendidas, cujos valores debitados na conta corrente do ICMS são menores que os valores creditados quando da aquisição destas mesmas mercadorias.

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
73713	ALKONAT 1214CL
74854	ALKONAT 1698 P (MERCADO EXTERNO)
74857	ALKONAT 1898 P (MERCADO EXTERNO)
74858	ALKONAT 1618 C30 P (MERCADO EXTERNO)
74921	ULTRASOL AP 1400
77303	ULTRASOL OP 1700
77524	GLICENAT GRAU USP
77538/80096	GLICENAT 99.7 USP KOSHER
77539/80097	GLICENAT 99.7 USP KOSHER
82479	ALKONAT 1618 C30 P
82495	GLICENAT USP
82800	ALKONAT 1618 C30 P MB

Passando a analisar os argumentos da defesa, inicialmente refiro-me a alegação da possível violação ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS, saliento que das operações arroladas no levantamento, o contribuinte adquirente, ora autuada, faz jus ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição, de acordo com o que determina a legislação em vigor, devendo ser utilizado para compensar os débitos oriundos das saídas que promove.

Isto não foi negado a autuada, tampouco questionado, motivo pelo qual, não vislumbro nenhuma ofensa ao citado Princípio, mas exige-se tão somente o estorno do crédito fiscal excedente ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria, com base em dispositivo regulamentar indicado pelo autuante como infringido.

O citado dispositivo regulamentar foi introduzido no Regulamento do ICMS com o propósito de também evitar que através de planejamentos fiscais e tributários, contribuintes se beneficiassem do que é concedido em seus programas de incentivos fiscais, que condicionam a sua obtenção ao atendimento de premissas, em especial o desenvolvimento social e econômico do estado da Bahia.

Assim sendo, o legislador baiano condicionou o uso dos créditos decorrentes de aquisições de empresas beneficiadas por programas a exemplo do DESENVOLVE, que seja efetuado o estorno do valor excedente, no art. 312, inc. V do RICMS /2012, *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.*

Destarte, da leitura do dispositivo transcrito, resta clara a determinação regulamentar 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 estabelecimento industrial.

Nesse contexto, destaco que o transcrito dispositivo regulamentar encontra-se vigente e nos termos previstos no art. 125, incisos I e III da Lei nº 3.956/81 - COTEB, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Portanto, o CONSEF carece de competência para analisar a alegação de que o Princípio da Não-cumulatividade não poderia ter sido limitado por dispositivos infraconstitucionais ou de que as restrições impostas ao direito ao crédito devem ser consideradas inválidas, por colidirem com as disposições da Constituição Federal, conforme alegou a defesa.

Ressalto que o benefício fiscal a que se refere o autuante, conforme consignado na infração é o benefício que goza a remetente das mercadorias, a Oleoquímica Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda., refere-se aos benefícios do Programa DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002, concedidos pelo estado da Bahia aos contribuintes habilitados, dentre outros, destaco aqueles previstos no art. 2º, incisos I e II da Lei nº 7.980/2001, *in verbis*.

*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.*

Quanto ao prazo de pagamento do saldo devedor mensal do ICMS normal, decorrente do projeto incentivado, importante observar 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, habilitou a Oleoquímica Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda., a usufruir dos benefícios do programa, através da Resolução nº 14/2005, para produzir Álcoois Graxos, Ácidos Graxos e Glicerina, sendo-lhe concedidos os seguintes benefício:

*I - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas hipóteses de (a) entradas decorrentes de importação do exterior e nas aquisições internas de mercadorias especificadas; (b) nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação; (c) nas importações do exterior de ácido palmítico (NCM 2915.70.11), com base no inciso II-F, do art. 2º, do Decreto nº 6.734/97, para o momento da saída dos produtos resultantes da industrialização.*

*II - dilatação 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 no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.*

Também foi concedido o prazo de 12 (doze) anos para fruição dos benefícios, contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado, sendo que sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, incidirão juros correspondentes a 85% da TJLP, capitalizados ao ano.

O programa DESENVOLVE como tantos outros, inclusive presentes em todas as unidades da Federação concederam benefícios fiscais e financeiros/fiscais (isenções, reduções de base de cálculo, restituições, créditos presumidos, bem como quaisquer outros incentivos fiscais relativos ao ICMS) sem observar a necessidade de celebração de convênios na forma da Lei Complementar nº 24/75.

Esta circunstância finalizou com a edição da Lei Complementar nº 160/17 e a celebração entre as unidades da Federação do Convênio ICMS 190/17, sendo que a Bahia sancionou a Lei nº 14.033/2018, na qual, conforme 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*”.

Através do Decreto nº 18.270/2018 o executivo baiano publicou a relação de todos os atos normativos, com base na Lei Complementar nº 160/2017 e no Convênio ICMS 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 inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, onde, dentre os atos listados, está a Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa DESENVOLVE e o Decreto nº 8.205/2002, que aprovou o seu regulamento.

Não é crível a arguição da defesa de que o Programa Desenvolve não concede benefício fiscal que implique na desoneração tributária, uma vez que os contribuintes habilitados, quando antecipam o pagamento da parcela do ICMS antecipada, desfruta do desconto de até 90%, conforme previsto no art. 6º do Decreto nº 8.205/2002, que na prática se traduz em desoneração de tributo.

Constato não ter cabimento a alegação da defesa, de que se justificaria a lisura dos créditos fiscais apropriados devido a convalidação e remissão dos créditos tributários validados pela Lei Complementar nº 160/2017 e pelo Convênio ICMS 190/2017, pois, não se está negando o direito a apropriação do crédito fiscal decorrente da efetiva operação do industrial ao adquirente, como dito linhas acima, mas, tão somente exige-se o estorno de crédito excedente, relativo às mercadorias produzidas por contribuintes que gozam de incentivos em observância ao já transcrito dispositivo do RICMS/2012.

De todo o exposto, concluo que agiu corretamente o atuante e, portanto, tenho a infração como subsistente, cuja questão é recorrente neste CONSEF que já prolatou diversas decisões, em todas mantendo a exigência tributária, consoante Acórdãos CJF nº 0111-11/20, que manteve a decisão de piso conforme Acórdão nº 0236-01/19 e outros como os Acórdão CJF nº 0180-04/22-VD e CJF nº 0018-12/23-VD.

Quanto a possibilidade aventada pela defesa no sentido de promover a compensação dos referidos valores, numa espécie de “*encontro de contas*” entre o valor devido que fora apurado pelo Fisco, no presente lançamento e os valores dos saldos credores que possui, registro que não existe autorização legal para adotar tal procedimento, portanto inaplicável.

Em relação ao pedido de relevação da multa sugerida, lembro que a multa proposta é prevista na Lei nº 7.014/96 tipificada para a infração apurada.

Como dito linhas acima, os órgãos de julgamentos administrativos estão impedidos, por força do art. 125 do COTEB de negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, assim como previsto no art. 167, inc. III do RPAF/99.

Também não compete aos órgãos de julgamento administrativo decidir pela redução ou dispensa das multas por descumprimento de obrigação acessória, desde que comprovado que as infrações não tenham sido praticadas com dolo, fraude ou simulação e não tenham concorrido para a falta de recolhimento do imposto, tendo em vista que o art. 81 do COTEB, foi revogado tacitamente pela Lei nº 4.826/89, com efeitos até 28/02/1989.

Ademais, não aplicável também o disposto no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, vez que, este dispositivo também foi revogado pela Lei nº 14.183/19, com efeitos a partir de 13/12/2019, razão pela qual, indefiro o pedido.

Por fim, considerando a necessidade de o contribuinte ajustar os créditos apropriados, deverá ser providenciada o estorno dos créditos fiscais indevidamente apropriados, recomendo que as autoridades responsáveis pela fiscalização, adote gestão para que confirme o estorno dos valores tidos como indevidos.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207140.0017/22-9**, lavrado contra **OXITENO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 299.875,00**, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR