

PROCESSO - A. I. Nº 269190.0004/19-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e OXITENO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO
RECORRIDOS - OXITENO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0234-06/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0127-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. IMPOSTO CREDITADO NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DEBITADO NAS SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A autuação se reporta a 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. Autuado não logrou êxito em elidir a autuação. Comprovado que o Autuado deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal nas entradas de mercadorias adquiridas de contribuinte que goza de incentivo fiscal em decorrência da diferença entre o valor creditado a mais na entrada que o débito correspondente na saída. Entretanto a escrituração do crédito fiscal não implicou efetiva utilização total do mesmo já que parte foi escriturado, mas não utilizado. Infração parcialmente subsistente. 2. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Infração reconhecida. Rejeitado pedido de dispensa de juros de mora. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/06/2019, no valor de R\$ 37.519.575,72, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.05.29: 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 mercadorias de entrada e a de saída subsequente da mesma mercadoria, nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 37.519.435,72, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. *Esta Infração foi julgada parcialmente procedente e é objeto do Recurso Voluntário.*

Consta que “o autuado adquire mercadorias do Contribuinte OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., CNPJ n.º 07.080.388/0001-27 e IE 066.890.924, que goza do benefício fiscal do DESENVOLVE conforme resoluções 14/2005, 64/2006, 139/2010 e 07/2011. Tais aquisições se dão com tributação de ICMS com alíquota interna (17% e 18%). Parte destas mercadorias é vendida em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, 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”.

Infração 02 - 16.05.11: Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais através do DMA

(Declaração e Apuração Mensal de ICMS, no mês de fevereiro de 2015, nos meses de fevereiro a maio, julho, outubro e novembro de 2018, sendo aplicada multa no valor de R\$ 140,00, prevista no Art. 42, XVIII, "c", da Lei nº 7.014/96. Esta Infração foi reconhecida e não é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que "o campo 'crédito fiscal - créditos utilizados no mês para pagamento do ICMS normal' na DMA de referência fevereiro 2015 foi informado com o valor de R\$ 7.159.287,58, quando o correto, conforme apurado no Livro Fiscal – EFD, seria R\$ 715.928,58".

A 6ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0234-06/23-VD (fls. 383 a 422), com base no voto a seguir transcrito:

"O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada, persistindo na lide apenas a infração 01, frente ao reconhecimento e recolhimento por parte do contribuinte da infração 02.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal de forma pessoal por meio da Intimação para Apresentação de Livros e Documentos fiscais de fls. 06 a 08, em 04/04/2019, conforme recibo firmado por preposto do mesmo.

Além disso, os autuantes lavraram no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências número 4, Termo de Início de Fiscalização em 04/04/2019 (fls. 09 a 11). A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 12 a 118, impressos, e em formato digital na mídia de fl. 119-A, entregue em cópia ao contribuinte através do recibo de fl. 119. A ciência da autuação se deu de forma pessoal em 19/06/2019, como se observa às fls. 03 e 05.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

O contribuinte, por sua vez, compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva e precisa peça de impugnação, e intervenções posteriores.

Em relação ao pedido da defesa, no sentido de realização de diligência/perícia, de plano o indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas "a" e "b" e II, alínea "a" do RPAF/99, segundo o qual:

"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo" (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em seu poder e também da SEFAZ, uma vez emitidos de forma eletrônica, o que dispensa qualquer apresentação ao mesmo, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, até pelos esclarecimentos prestados pelos autuantes quando de suas diversas manifestações ao longo da instrução do processo, inclusive em cumprimento de diligências requeridas.

Além do mais, a empresa em suas intervenções, trouxe ao feito todas as informações necessárias ao deslinde da lide, de explicação pormenorizada dos procedimentos por ela adotados, o que dispensa qualquer outra

providência complementar ou acessória. Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, neste momento processual, à vista, inclusive, de já terem sido realizadas diligências neste processo em momento anterior, consoante já relatado.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento. “

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

O contribuinte autuado se encontrava à época da autuação, inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Fabricação de produtos químicos orgânicos não especificados”, CNAE 20.29-1-00, estabelecido no município de Camaçari, Bahia. No mérito, diante do reconhecimento e quitação da infração 02, a mesma se encontra fora da lide e tida como procedente.

Resta para apreciação, a infração 01, que segundo a acusação formulada versa sobre a falta de estorno do crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de mercadorias entradas no estabelecimento, oriunda de industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, sendo indicado que o valor do imposto creditado é maior, do aquele imposto que foi debitado.

Inicialmente, refuto o argumento de que estaria tal acusação remida, por força da Lei Complementar 160/2017,

além do Convênio ICMS 190/2017, uma vez que aqui não se discute o benefício fiscal em si, mas sim, a possibilidade de manutenção de crédito fiscal em valor superior ao do débito quando de saída da mesma mercadoria, fato que independeria de existência ou não de qualquer benefício fiscal, quer para o remetente, quer para o destinatário da mesma, sendo a existência do DESENVOLVE irrelevante para o deslinde da matéria.

Ainda que entenda e louve o esforço dos nobres defensores da autuada, não posso me alinhar a tal posição, uma vez de inexistir nos autos qualquer comprovação de se apresentar a autuada como beneficiária de qualquer incentivo fiscal abarcado pelo teor do Convênio ICMS, não havendo que se falar em desqualificação ou desconsideração de benefício fiscal concedido a empresa fornecedora da autuada, ao contrário. Com a edição da Lei Complementar 160/2017, bem como o Convênio ICMS 190/2017, dela decorrente, foi determinada a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, com base na fruição de diversos incentivos, dentre eles o do programa DESENVOLVE.

Tal Lei Complementar dispõe sobre Convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Neste sentido, menciono a respeito posição a qual adiro e adoto ao entendimento contido no voto vencedor do Acórdão CJP 0018-12/23-VD, em julgamento no qual figura no polo passivo da relação jurídico-tributária a empresa autuada, em apreciação de tal arguição:

“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”.

As operações autuadas se referem a entradas de mercadorias oriundas da empresa Oleoquímica, integrante do mesmo grupo econômico da autuada, situada na mesma área física da autuada, beneficiária dos incentivos fiscais constantes do Programa Desenvolve, cujas saídas posteriores ocorreram com débito fiscal inferior ao crédito fiscal registrado, na saída da mesma mercadoria, motivo pelo qual não acolho o argumento da boa-fé arguido pelo desconhecimento da empresa da situação do benefício concedido à empresa coligada, como estancos fossem as informações.

Passando a apreciar a argumentação defensiva em si, quanto a acusação formulada, chamo atenção para posição externada pela PGE/PROFIS, ao emitir Parecer Jurídico no processo PGE/20146517000, de lavra da ilustre Procuradora Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, em relação a realização de estorno de crédito, no qual firma:

“Compreende-se, assim, ter, a escrituração, natureza notadamente acessória em relação a obrigação tributária principal e demais elementos de direito que a circundam, não gozando de autonomia normativa para criar ou extinguir obrigações/débitos ou direitos/créditos, dos quais se ocupa de, tão somente, assentar, promovendo o seu apontamento escritural.

É dizer, portanto: os atos escriturais – lançamento e estorno – não tem o condão de fazer nascer ou morrer débitos ou créditos; estes existem, e são devidos ou indevidos, por disposição legal, e como tais devem ser reconhecidos na escrita fiscal, sendo lançados ou estornados, conforme o caso.

(...)

*Até porque, percebe-se, dispositivos legais de tal jaez, que estabeleceria a invalidade de créditos, **embutem, como consequente lógico e natural, um comando implícito de estorno, que não precisaria sequer, estar escrito**, visto que, uma vez indevido o crédito, outra não poderia ser a consequência.*

No entanto, reitere-se, ainda que não efetuado o competente estorno, o crédito continuaria a ser indevido, porque assim o quis a lei. Ou seja, não é o estorno (obrigação acessória) que torna o crédito indevido, mas, ao contrário, é o fato de ser o crédito indevido que torna o estorno impositivo. Este, porém, acaso não

realizado, não tem o poder de convalidar o crédito irregularmente mantido na escrita, convertendo-o em crédito válido”. (Grifei).

A tal posição, posso mencionar, também, aquela outra adotada pelo Parecer PGE/PROFIS 2021097689-0, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, cujo trecho extraio:

“É que, insista-se, o Autuado não está sendo multado por não ter estornado créditos, mas sim cobrado pelo recolhimento tributário a menor, decorrente da utilização de créditos em desconformidade com a norma legal”.

Com isso, se percebe que tal posição, que representa entendimento do órgão que em caso de demanda judicial, defenderá os interesses do Estado, serve como argumento que vai de encontro ao entendimento defensivo de falta de base legal para a autuação. Analisando a legislação, esclareço que a matéria em tela se encontra regrada nos artigos 30 e 31 da Lei 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.

§ 1º Revogado.

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 4º do art. 29 e o caput deste artigo não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores sujeitas ao imposto com a mesma mercadoria.

§ 4º Revogado.

§ 5º Revogado.

§ 6º Revogado.

§ 7º Revogado.

§ 8º Revogado.

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal”.

Já o artigo 312, inciso V, do RICMS/2012, na redação vigente à época dos fatos geradores assim dispunha:

“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”.

Em complemento, assim regra o § 2º do mesmo artigo:

“§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

Lembro que de acordo com entendimento manso e pacificado, inclusive objeto de decisão do Pleno do STF, ao apreciar em sede de Repercussão Geral, o Recurso Extraordinário 635.688/RS, conjuntamente com o RE 477.323, o relator do feito, ministro Gilmar Mendes, mencionou precedente do STF no julgamento do RE 174.478, em 2005, no qual foi rejeitado pedido de um contribuinte sobre o mesmo tema, sob o argumento de que a redução da base de cálculo do ICMS equivale a uma isenção parcial.

Em tal decisão, se destaca o trecho segundo o qual “Embora usando estrutura jurídica diversa, a redução de base de cálculo e de alíquota têm semelhante efeito prático, pois desoneram no todo ou em parte o pagamento

do tributo” (...) “Alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar adotar um caminho diferente para alcançar um mesmo objetivo, que é eximir o contribuinte do pagamento do tributo, em todo ou em parte”.

Destaco, ainda do voto: “Por isso, entendo que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, na linha do que já decidiu esta Corte no julgamento do RE 174.478 e da ADI 2.320. E disso decorre que, tanto quanto os demais casos de isenção, **devem acarretar a anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores, a não ser que haja disposição legal em sentido contrário, nos termos em que previsto no § 2º do art. 155 da Constituição Federal.**

Cabe, no entanto, um esclarecimento. Em rigor, não é que a Constituição Federal obrigue, nos casos de isenção (total ou parcial), a anulação dos créditos. Não, apenas relega essa opção ao âmbito da discricionariedade política do legislador estadual – típica escolha de política fiscal.

Havendo previsão legislativa expressa, deve-se reconhecer o direito à manutenção do crédito; mas, à falta da previsão, a anulação do crédito relativo às operações anteriores é mandamento que se impõe. **Assim, o que deve ficar claro é que, nos casos de isenção e não incidência, o princípio (ou técnica) constitucional da não cumulatividade não impõe à Fazenda estadual a manutenção integral do crédito**”. (Destaquei).

Daí resultou, inclusive, a Tese de Repercussão Geral nº 299: “Redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, **o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores**, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário”.

Aqui menos importa a situação, mas a tese jurídica cerne da presente discussão, qual seja, a de que as saídas com imposto debitado a menor do que os créditos fiscais tomados nas entradas, implica na anulação parcial dos créditos apropriados.

Se conclui de tais observações, que o crédito e o débito do imposto devem guardar a devida proporção, não sendo possível a manutenção de crédito fiscal em situação em que o débito correspondente seja menor, caso dos autos, frente, inclusive, a inexistência de permissivo legal neste sentido.

Não foi contestada a realização das operações autuadas, entre a empresa Oleoquímica e o sujeito passivo, tampouco negado o fato daquela ser beneficiária do Programa DESENVOLVE, ao contrário, isso foi devidamente confirmado.

O fulcro central da tese defensiva, é a de ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, em especial ao teor do artigo 155, inciso II, § 2º da Constituição Federal:

“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;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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”.

Quanto a isso não paira qualquer dúvida ou discordância.

No corpo do texto Constitucional, ainda no mesmo artigo, só que no inciso XII, alínea “c”, se dispõe:

“XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto”.

De tal inteligência se percebe facilmente que o regime da compensação débito x crédito do imposto não é livre ou aberta, estando sujeita ao comando da legislação complementar, diante do fato de se constituir tal apropriação de crédito fiscal um direito irrestrito do contribuinte, mas disciplinado por norma legal, de previsão Constitucional, que estabelece regras com vistas ao exercício de tal preceito constitucional.

O uso do crédito fiscal, pois, em atenção ao princípio constitucional da não cumulatividade acima consagrado, se encontra garantido nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, instrumento previsto na Carta Magna para normatizar o imposto:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. 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”.

Quanto a isso não existe discussão, todavia o uso do crédito fiscal nem sempre é direto, imediato e permitido de forma irrestrita, como entende a empresa autuada, podendo possuir condicionantes e regras, como aliás, já visto acima na decisão do STF mencionada.

Posso, por exemplo, mencionar o fato de a própria Lei Complementar 87/96, estabelecer, no seu artigo 33:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033”.

Ou seja: ainda que garantido no artigo 20 acima transcrito, o uso do crédito fiscal advindo de aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, as empresas somente poderão fazê-lo a partir do prazo ali determinado.

Não se está negando o direito ao uso do crédito, apenas tal possibilidade tem formas e hipóteses de ocorrências.

Da mesma maneira, sendo o ICMS imposto estadual, na forma igualmente prevista na Carta Magna vigente, cada unidade da Federação tem o direito e dever de adotar a sua legislação própria, estabelecendo o regramento a ser adotado em relação aos procedimentos referentes ao imposto, atentando para o alinhamento em relação às normas jurídicas vigentes e hierarquicamente superiores.

E assim o fez o estado da Bahia ao promulgar a Lei estadual 7.014/96, e o seu Regulamento do ICMS, sendo que este último, em pleno vigor, estabelece o regramento a respeito da utilização do crédito fiscal, no caso específico dos autos, no artigo 312, inciso V, e § 2º, do RICMS/2012, na redação vigente à época dos fatos geradores, consoante transcritas linhas atrás.

Assim, com a devida vênia, não concordo com o entendimento esposado pela autuada em suas manifestações defensivas, no sentido, quer de desobediência ao princípio da não cumulatividade, quer em razão da alegada inconstitucionalidade aventada para o referido artigo 312 do RICMS/2012.

E justifico tal posição aqui externada, pelo fato de que a legislação que de maneira clara e precisa autoriza o lançamento tributário na forma em que se deu no Auto de Infração, diante do fato de que a legislação vigente no Estado da Bahia somente admite o uso e utilização do crédito fiscal do imposto corretamente calculado, impondo o estorno do mesmo quando o débito fiscal gerado nas operações de revenda dos produtos for inferior ao crédito fiscal recebido quando das aquisições, em decorrência das mesmas mercadorias, hipótese plenamente caracterizada na autuação.

Por pertinência, posso mencionar decisão do estado do Mato Grosso do Conselho Administrativo Tributário, no seguinte sentido:

“FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDAS COM ISENÇÃO. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, DIFERIMENTO, OU BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE O PREÇO DE ENTRADA – BASE DE CÁLCULO PARA EFEITOS DE ESTORNO – IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO DE ENTRADA. RECURSO VOLUNTÁRIO.”

No voto, prolatado através da Ementa 030/2003, relativa ao processo 759/2002/CAT, em decisão datada de 02/02/2003, relatado pela Conselheira Yara Maria Stefano Sgrinholi, destaco:

“Não paira dúvida quanto ao acerto dos autuantes que promoveram o estorno do crédito tributário por saídas de mercadorias desoneradas, no todo, ou em parte, do ICMS, em consonância com o artigo 36 da Lei nº 5.419/88 e art. 26 da Lei 7.098/98.

Tais preceitos têm a sua conformação constitucional no princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I, da CF/88, já que a compensação assegurada pressupõe um crédito anterior e um débito posterior. Não havendo débito, não há que se falar em crédito, não há o que compensar. Quanto à necessidade de se observar a proporcionalidade dos valores a serem estornados, os demonstrativos colacionados indicam que o estorno residuiu apenas sobre a fração do valor da operação desonerada do imposto.

No que pertine ao critério de fixação do valor que servirá de base de cálculo para apuração do imposto a ser estornado, combina-se o disposto no § 4º do art. 71 com o § 4º do art. 408, ambos do RICMS. Sobre a identificação das mercadorias, verifica-se a impossibilidade de sua precisão, já que o que conhecimento assegurado está restrito à safra em que houve a entrada. Não quanto à respectiva operação de entrada.

Mantida, por unanimidade de votos e acolhendo o parecer da Representação Fiscal, a decisão singular pela qual foi julgada procedente a ação fiscal retificada”.

*Ou seja: o entendimento indiscutível é o de que a Fazenda Pública pode exigir estorno proporcional do crédito de ICMS quando há redução de base de cálculo do imposto na saída da mercadoria, ou **quando o débito é menor do que o crédito**, a menos que exista disposição em contrário, pela manutenção dos créditos fiscais apropriados.*

A legislação estadual não prevê qualquer manutenção de crédito na hipótese dos autos.

Também no STJ, o entendimento é o mesmo, em considerar que o estorno proporcional do crédito de ICMS decorrente de operações anteriores, como no caso presente evita, justamente, o enriquecimento ilícito do contribuinte em detrimento do erário, uma vez o crédito integral representaria duplo benefício fiscal, ou seja, o recolhimento de alíquota inferior, quando da saída das mercadorias, e a manutenção do crédito pelo tributo pago a maior, o que não se coaduna com o ordenamento jurídico pátrio.

Como já visto, a Constituição Federal se refere à isenção e à não incidência tributária como situações que não geram crédito para compensação nas operações seguintes ou anulam os créditos relativos às operações anteriores. A simples redução de base de cálculo não é citada de forma explícita.

Entretanto, como já citado em momento anterior deste voto, o STF já decidiu que a isenção e a redução de base de cálculo têm a mesma natureza jurídica, correspondendo esta última a uma isenção parcial, uma vez que quando o constituinte determinou que as operações isentas ou sujeitas à não incidência não gerariam crédito ou implicariam anulação de créditos decorrentes da entrada tributada, ficou claro que o crédito do ICMS somente terá lugar na mesma proporção, de forma equânime com o desembolso que tiver de ser efetuado pelo contribuinte na outra fase da cadeia mercantil.

Na hipótese de inexistir desembolso ou, ainda, havendo desembolso a menor, não há não há que se aventar a possibilidade de manutenção de eventual crédito precedente em sua proporção primitiva, disse ele, acrescentando que a aplicação restritiva do princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS, por meio da qual a existência do crédito somente se justifica pelo pressuposto do pagamento (débito), na exata proporção do tributo recolhido na outra fase da cadeia mercantil.

No caso concreto, verificando o demonstrativo que suporta o lançamento, elaborado pelos autuantes, observo que as ocorrências autuadas, foram verificadas a partir da constatação de aquisições realizadas junto ao fornecedor Oleoquímica, que por estar amparado em benefício fiscal previsto no Programa Desenvolve, nas saídas debitou-se do imposto em valor inferior ao crédito utilizado pelas entradas. Assim, foi lançado pela autuada, crédito fiscal em percentual maior, que o imposto debitado para a mesma mercadoria nas saídas, sendo objeto do lançamento as diferenças ocorridas, valores devidamente glosados. Ou seja: Resta cristalino e com solar clareza, ter a autuada se apropriado de crédito em valor superior ao débito ocorrido quando das operações de saídas das mesmas mercadorias.

Deste modo, em momento algum da autuação se negou ao contribuinte o seu constitucional direito ao crédito, mas apenas e tão somente se lançou os valores dos créditos fiscais excedentes sobre a base de cálculo utilizada nas operações com as mesmas mercadorias, que se encontravam em valores e percentuais acima do permissivo regulamentar, e que assegura o direito ao crédito, nos termos da norma legal e regulamentar.

Uma vez que comprovadamente os créditos autuados foram devidamente identificados como indevidos, e diante do fato de conforme indicação dos próprios autuantes, possuir a autuada saldo credor de imposto no período autuado, entendo a necessidade de se afastar a incidência do imposto nesta autuação, diante do fato de que inexistir descumprimento da obrigação principal, uma vez não haver saldo de imposto a recolher no período, deve o sujeito passivo ser intimado a proceder aos estornos respectivos.

De igual modo, em função dos seguidos saldos credores apresentados e em consonância com a Lei 7.014/96, seu artigo 42, no inciso VII, alínea “b”:

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

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

(...)

b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação”.

Deve ser, assim, reenquadrada a penalidade aplicada, o que faço em atenção, inclusive, ao quanto requerido pela defesa. Tal posição se coaduna com jurisprudência predominante no CONSEF, como se verá adiante.

Saliento com a vigência da Lei 10.847/07, que alterou dispositivos das Leis 4.826, de 27 de janeiro de 1989, 7.014, de 04 de dezembro de 1996, 9.833, de 05 de dezembro de 2005, 9.655, de 26 de setembro de 2005, e 3.956, de 11 de dezembro de 1981, o entendimento deste Conselho passou a acolher a tese da “repercussão econômica” para caracterizar a exigência de imposto, quando do lançamento indevido de créditos fiscais ou antecipação de crédito fiscal e não simplesmente o seu lançamento na escrita do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

Se o crédito foi efetivamente utilizado, seja para redução total ou parcial do valor a ser pago, tal fato se

constitui em descumprimento de obrigação principal, por onde se exige o imposto que deixou de ser pago, mais a multa de 60%, com fundamento no inciso II, alínea “f”, do artigo 42 da Lei 7.014/96.

De outra banda, se o crédito for escriturado, mas não foi utilizado efetivamente, e não implicou em redução total ou parcial do valor a ser pago, não restou configurado o descumprimento da obrigação principal (repercussão econômica), em que se aplica a multa de 60%, estornando-se os créditos escriturados indevidamente, com fundamento no inciso VII, alínea “b” do mesmo artigo 42, uma vez que esse dispositivo se refere à “exigência do estorno”, e não à “exigência do imposto”. No caso em comento, lembremos ser a acusação formulada a de “ter deixado de proceder estorno de crédito fiscal de ICMS”

Consta que o valor do estorno foi obtido, pela diferença entre ambos, considerando as operações de entradas e as saídas subsequentes da mesma mercadoria, não tendo havido repercussão na falta ou recolhimento a menos do imposto, devendo a empresa estornar os referidos créditos.

Da análise do demonstrativo que serve de supedâneo ao Auto de Infração constante às fls. 12 a 34 e 41 a 95, se constata que as ocorrências autuadas, foram verificadas nas aquisições realizadas junto ao fornecedor OLEOQUÍMICA, que na condição de beneficiário do Programa Desenvolve, nas saídas debitou-se do imposto em valor inferior ao crédito utilizado pelas entradas, reitere-se.

Assim, foi lançado crédito fiscal maior (aliquota de 18%), que o imposto debitado para a mesma mercadoria nas saídas, (aliquotas de 4% e 12%), e a respectiva diferença foi glosada pelos autuantes.

Houve, como já visto, por parte da autuada a apropriação de crédito fiscal em valor superior ao que de fato ocorreu no momento da venda. Logo, a lide não se resume simplesmente ao direito ao crédito, devidamente respeitado pelos autuantes, mas sim, sobre o crédito excedente sobre a base de cálculo utilizada nas operações com as mesmas mercadorias, na entrada e na saída, sendo lançados os valores tidos como originários do valor excedente, que se encontra acima do dispositivo regulamentar, não tendo havido negação ao direito ao uso do crédito fiscal pelos autuantes, reforço, como faz entender a autuada em sua peça de impugnação.

Tendo em vista as colocações defensivas acerca da inconstitucionalidade da legislação, esclareço que, na forma prevista no artigo 125 da Lei 3.956/81:

“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade”.

Quanto ao fato de a autuada ter arguido que ainda que se admita a legalidade do lançamento e a não ocorrência de remissão do quantum exigido, se deve observar que, ao adquirir mercadorias de outros estabelecimentos, não estaria 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 relativos às operações que deram azo ao lançamento, esclareço que na forma já relatada anteriormente, autuada e fornecedora de mercadorias e produtos integram o mesmo grupo econômico, e como tal, não são empresas estranhas nem desconhecidas, mas geridas e administradas pelo mesmo grupo, não sendo crível tal assertiva defensiva.

Em situações semelhantes àquela do presente caso, o CONSEF tem decidido de acordo com a tese aqui esposada, a exemplo das decisões contidas nos Acórdãos CJF 0284-11/16, JJF 0135-03/18, JJF 0180-02/19 e JJF 0181-03/21-VD deste órgão julgador, sendo esta última julgada em 12/11/2021, e referente a Auto de Infração lavrado contra a empresa ora autuada/impugnante.

Constato, ainda, que tais créditos fiscais foram considerados indevidos, sem descumprimento da obrigação principal, cabendo a obrigação do sujeito passivo proceder aos estornos respectivos, em consonância com a legislação.

E aqui, ressalto que contrariamente ao firmado pela defesa, inexistiu qualquer arbitramento na presente autuação, diante do fato de que tal figura, com previsão no artigo 148 do CTN, possui a seguinte definição e requisitos:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial**”. (Grifei).

Os dados que serviram de base para a autuação foram colhidos a partir daqueles informados pela própria empresa em seus registros fiscais, disponíveis nas EFD transmitidas, cujos dados e elementos informados são de única responsabilidade da autuada, tendo sido considerados como lícitos e legítimos, o que, como visto, não vem a se constituir em qualquer procedimento de arbitramento, tal como entende a defesa e motivo de sua arguição.

E mais: em sede de Informação Fiscal os autuantes detalharam, com base nos demonstrativos elaborados e que acompanham a autuação, além de terem sido entregues ao sujeito passivo, toda a metodologia de apuração e

cálculo, que levou em conta, unicamente, as operações de comercialização de produtos pela autuada, adquiridos da empresa Oleoquímica, de natureza interestadual, com alíquotas de 4% e 12%, desprezando outra destinação dos mesmos produtos, como beneficiamento e industrialização não computados na apuração do quantum devido.

Entretanto, à vista do fato de os registros fiscais do contribuinte autuado possuírem reiterados saldos credores de imposto, inclusive quando da transferência decorrente de alteração societária (incorporação), não há que se falar em “pagamento do imposto”, diante da absoluta falta de materialidade, cabendo apenas e tão somente, a imposição da multa percentual de 60% sobre valor do respectivo crédito fiscal, eis não ter havido efetiva falta de pagamento do tributo, devendo, entretanto, estornar o crédito correspondente.

A justificativa e embasamento para este posicionamento se prende ao fato de que a partir da vigência da Lei nº 10.847/07, já mencionada, se passou a adotar tese da “repercussão econômica” para caracterizar a exigência de imposto, quando do lançamento indevido de créditos fiscais ou antecipação de crédito fiscal e não simplesmente o seu lançamento na escrita do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

Logo, se o crédito foi efetivamente utilizado, seja para redução total ou parcial do valor a ser pago, implica descumprimento de obrigação principal, por onde se exige o imposto que deixou de ser pago, mas, como no caso em comento, se o crédito foi escriturado, mas não foi utilizado efetivamente, não decorrendo em redução total ou parcial do valor do tributo a ser pago, não restou configurado o descumprimento da obrigação principal (repercussão econômica), hipótese na qual há de se aplicar unicamente a multa de 60% sobre o imposto indevidamente lançado, estornando-se os respectivos créditos escriturados, com fundamento no inciso VII, alínea “b”, do artigo 42, da Lei 7.014/96, razão pela qual, de ofício, faço a devida e necessária retificação.

Neste sentido, igualmente, foram determinadas diligências com o intuito de se analisar de per si a situação fática, resultando na constatação de que no momento da sua incorporação, a autuada ainda apresentava em sua escrituração fiscal, saldo credor no valor de R\$ 58.818.015,87, como se constata às fls. 313 a 316, transferidos à incorporadora através da nota fiscal 276.018, emitida em 05/12/2019, em atenção à orientação firmada pela SEFAZ/BA em resposta a consulta formulada, no Parecer 27.850/2019 (fls. 305 a 309).

De igual modo, após parecer opinativo da PGE/PROFIS, ao qual me alinho integralmente, até pelo fato de ser aquele órgão o legítimo representante do Estado da Bahia numa eventual demanda judicial sobre a matéria, os autuantes em atenção a diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, apresentaram demonstrativo devidamente adequado aos termos postos pelo Procurador do Estado responsável pela elaboração de tal documento (fls. 366 e 367). Ou seja: persistia a situação de existência reiterada de saldo credor na escrituração fiscal da autuada, o que permite a adoção da tese de “repercussão econômica” já posta acima.

Registro o fato de que, devidamente cientificado dos valores apurados, o contribuinte não os contestou de forma objetiva, apenas argumentando contra os mesmos segundo o seu entendimento jurídico acerca da matéria, sem qualquer contestação quanto aos números indicados. Quanto ao objeto da autuação em si, posso mencionar como paradigma a decisão contida no Acórdão CJF 242-12/21-VD, julgado em 11/08/2021, à unanimidade, e que possui a seguinte Ementa:

“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CONTRIBUINTE INDUSTRIAL QUE GOZA DE INCENTIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DO ESTORNO DA PARTE QUE EXCEDA AO DÉBITO CORRESPONDENTE. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadoria no estabelecimento oriunda de contribuinte industrial, que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Irregularidade demonstrada nos autos. Contribuinte não logra êxito em elidir a autuação. Infração caracterizada. Rejeitado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”.

Fica, pois, prejudicado o pleito para apenação com a multa de R\$ 140,00, como requerido.

Em relação ao Auto de Infração 207140.0004/21-6, informo ter sido o mesmo julgado em 12/11/2021, pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que à unanimidade de seus membros decidiu por sua procedência, na forma do Acórdão JJF 0181-03/21-VD, sendo tal decisão confirmada, por maioria, em 02/06/2022, através do Acórdão CJF 0162-11/22-VD, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Para tal Auto de Infração, necessário se esclarecer, contrariamente ao firmado pela defesa, não ter sido lavrado pelos mesmos autuantes do presente lançamento tributário. Já o Auto de Infração 299314.0006/19-0, igualmente foi julgado procedente em 10/08/2022, por decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, à unanimidade, na forma do Acórdão JJF 0181-04/22-VD, sendo tal decisão ratificada em julgamento ocorrido em 31/01/2023, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, de acordo com o Acórdão CJF 0018-12/23-VD.

Em relação ao pleito defensivo para a dispensa de juros e multa, estribado no artigo 100 do CTN, não posso acolher. Isso, diante do fato de que o motivo invocado (decisões ou práticas que tenham efeito normativo) adotados pela administração, não pode subsistir, em primeiro lugar, diante do fato de o parágrafo único do artigo 100 do CTN tomado como supedâneo para o requerimento se refere a atos, decisões ou práticas que

tenham efeito normativo, isto é, aplicação genérica e abstrata (similar à da norma legal), sendo que somente para esses atos, se admitiria retroação limitada (restrita à cobrança do tributo, em seu valor original, sem incidência de atualização monetária, juros ou multa), em respeito à própria lei. Como colocado na Informação Fiscal, inclusive, os atos mencionados se reportam a períodos diversos e anteriores àquele autuado.

Ademais, no parágrafo único do referido artigo invocado pela defesa, se observa que mudança nas **normas complementares à lei que instituiu o tributo não resultará em aplicação de penalidades, cobrança de juros ou atualização do valor monetário de base de cálculo**, mantida a cobrança do tributo mantida, entretanto, caso o contribuinte haja pautado sua conduta conforme os **preceitos normativos editados pela Administração Fazendária**, não há que se falar em penalidades, juros ou atualização do valor monetário de base de cálculo do tributo.

Impende afirmar, que tal preceito legal tem por base o princípio da confiança legítima, e como posto por Misabel Derzi, (Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 328), este é um princípio pelo qual ao Estado é defeso recorrer à segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança legítima stricto sensu em seu favor quando em relação com particulares:

“A confiança e a proteção da confiança não se colocam do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações ex lege, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja: as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos”.

No caso em comento, inexistem os preceitos normativos aventados, inclusive tributos em situação similares à presente, vez que, diante dos documentos colacionados ao feito, se tratam de atos administrativos relativos a créditos acumulados, sem qualquer força normativa, e sim, meramente concessiva, até pelo fato de ser uma concessão precária, sujeita a posterior homologação via fiscalização do estabelecimento.

Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2003, pág. 741 e 742) vislumbra que tal regra trazida “preserva a segurança jurídica no âmbito das relações tributárias”, sendo “temerário se, por cumprir as orientações do próprio credor, pudesse o contribuinte vir a ser punido”, todavia, diversamente da situação de resposta a consulta tributária, por exemplo, o que não é o caso presente, inexistente orientação normativa da Administração Tributária no sentido vislumbrado pela defesa.

Já Ruy Barbosa Nogueira (Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 66), entende que a Administração “não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientações ainda que o Fisco as venha a repudiar”, situação diversa da presente, onde, repito, inexistente orientação ou instrução emanada da Administração, apenas um ato administrativo de concessão, sujeita a posterior convalidação.

De igual maneira, o artigo 146 do mesmo CTN determina que a mudança de orientação na interpretação dada pela Administração só vale para os casos futuros, a fim de evitar que, em nome da segurança jurídica, a Administração pretenda rever retroativamente a sua posição, por entender que a orientação até então seguida não possuía caráter legal.

Muito embora tenha como objetivo proteger o contribuinte da aplicação, de surpresa, de novas medidas que o CTN estabelece no parágrafo único do artigo 100 já mencionado que “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidade, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Todavia, não é esta a hipótese dos autos. E em reforço ao entendimento acima colocado, posso mencionar a decisão contida no Processo 01191179720154025001. Apelação em Recurso Especial, julgada no TRF-2 Relator Desembargador Federal Mesasod Azulay Neto, datada de 25/09/2019, publicada em 02/10/2019, donde extraio o seguinte trecho:

“O artigo 100 do Código Tributário Nacional prevê em seu inciso I que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares às leis, razão pela qual não podem alterar o seu conteúdo, finalidade ou alcance. Nesse sentido, a Lei 9.249/1995, com a redação conferida pela Lei 11.727/2008, quanto à matéria ora em análise, é regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24/11/2014, a qual teve modificações introduzidas pela Instrução Normativa SRFB nº 1.556 de 31/03/2015.

O inciso III do § 10 do art. 4º da IN RFB nº 1.515/2014, na redação conferida pela IN RFB nº 1.556/2015, não se encontra em consonância com a alínea a do inciso III, § 1º do art. 15 da Lei 9.249/95, na medida em que excluiu explicitamente da fruição da alíquota reduzida do IRPJ e da CSLL serviços e condições não impostas pela lei instituidora do benefício fiscal.

(...)

Ademais, ainda que a recorrente alegue violação a dispositivos de lei federal, verifica-se que as razões de decidir do acórdão, fundamentado na sentença, tomaram como base a Instrução Normativa nº 1.556/2015

da Receita Federal do Brasil, cuja análise seria necessária para a solução da controvérsia.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado de que o referido ato normativo não se enquadra no conceito de 'tratado ou lei federal' de que cuida o artigo 105, III, da Lei Maior. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 165, 458 E 535 DO CPC/1973. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. AÇÃO ANULATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO. DESCUMPRIMENTO DO TERMO DE RESPONSABILIDADE E DESVIO DE FINALIDADE. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO A INSTRUÇÕES NORMATIVAS DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE LEI FEDERAL. OFENSA A DISPOSITIVO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Na linha da jurisprudência desta Corte, não há falar em negativa de prestação jurisdicional nem em vício quando o acórdão impugnado aplica tese jurídica devidamente fundamentada, promovendo a integral solução da controvérsia, ainda que de forma contrária aos interesses da parte. 2. Na hipótese dos autos, a recorrente insurge-se contra tratamento aduaneiro, alegadamente errôneo em seu entender, dispensado à mercadoria importada ('recipiente' em vez de 'contêiner'), com enquadramento fiscal diverso do que reputa devido, e que resultou na exigência de tributo incidente sobre a importação. 3. Tendo o acórdão recorrido consignado que a autora descumpriu o Termo de Responsabilidade (dever de reexportação do produto importado no prazo previsto em lei), e afirmado que houve desvio de finalidade da importação, ensejando a cobrança do tributo, a reforma do aresto, para acolher a pretensão da recorrente, revela inegável necessidade de reexame do material fático-probatório soberanamente assentado perante as instâncias ordinárias, providência inviável em sede de recurso especial, por ambas as alíneas do permissivo constitucional, em razão do óbice contido na Súmula 7/STJ. 4. Ademais, tem-se que a recorrente lastreia seu direito em instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, o que reafirma a impossibilidade de conhecimento do recurso especial. Isso porque as referidas normas infralegais não estão compreendidas no conceito de 'lei federal' previsto no art. 105, III, a, da Constituição Federal, para fins de interposição de recurso especial. 5. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 1187268/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2018, DJe 24/05/2018) “.

Ainda que a jurisprudência do STJ e o STF se inclinam ao entendimento de que o recolhimento de tributos baseado no entendimento fazendário assim concebido não implica o pagamento de multa ou juros, nas hipóteses de eventual mudança de entendimento ou mesmo de alteração do ato normativo publicado, porquanto o contribuinte, agiu seguindo ao próprio entendimento manifestado pela própria Fazenda Pública, podendo mencionar a decisão contida no REsp 162616/CE, 1.^a Turma, relator Ministro José Delgado, julgado em 02/04/1998:

“1. Restando configurada a prática constante de atos pela administração, há de se aplicar o preceito insculpido no art. 100, III e parágrafo único, do CTN, que exclui o contribuinte da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. (Grifei).

Logo, da própria argumentação defensiva, se verifica que inexistente tal prática constante de que nos fala o entendimento firmado, apenas dois e somente dois atos concessivos de créditos acumulados, nada mais, nenhum regramento normativo, ou orientação explícita em relação especificamente à matéria ora debatida, a qual, de acordo com os elementos presentes nos autos, jamais teve posições da Administração Tributária divergentes, conflitantes ou modificadas.

Ademais os pareceres acostados às fls. 197 a 200 contém ao final, a ressalva de que “A emissão do Certificado de Crédito do ICMS não implica necessariamente no reconhecimento da legitimidade do crédito nem homologação do lançamento, podendo o fisco, a qualquer tempo, em face da constatação de qualquer irregularidade, exigir o imposto devido” não amparam os argumentos defensivos, eis que os créditos são concedidos de forma precária, sujeitos a verificação aprofundada em momento posterior, e tal concessão não significa convalidação ou aval dos procedimentos adotados pela empresa.

Mais uma vez me valho do teor do Acórdão CJF 0018-12/23-VD, onde a empresa autuada figura como sujeito passivo, que de forma exemplar e objetiva se posicionou a respeito, ao enfrentar a mesma arguição defensiva colocada, razão pela qual adoto integralmente o entendimento ali externado:

“Por fim, sobre a alegação da impossibilidade de exigência dos juros de mora e multa de ofício, com base no art. 100 do CTN, pois, conforme pareceres proferidos nos Processos Administrativos nº 112027/2014-4 e 112038/2014-8, a própria SEFAZ convalidou os créditos apropriados, respectivamente, nos meses de março e maio de 2013, do que ressalta que, quando proferidos os pareceres, em 23/08/2017, 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 referidos Pareceres,

às fls. 125 a 128 dos autos, 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:

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 de produtos nos termos 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”.

Para finalizar esta abordagem, lembro que na forma da revogação ocorrida do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, frente a edição da Lei 12.605, de 14/12/12, Diário Oficial do Estado de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12, afasta deste órgão julgador a competência para reduzir multas decorrentes de infrações que tenham implicado na falta de recolhimento de tributo, diante da ausência de previsão legal.

De igual modo, o teor do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96, não mais vige, diante de sua revogação pela Lei 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19, o que contribui para a negativa do pleito defensivo.

Respalhado em totós os argumentos expostos ao longo do presente voto, entendo deva ser o lançamento julgado procedente em parte, no valor de R\$ 19.285.504,34, apurado em consequência de diligência realizada por esta Junta de Julgamento Fiscal (fl. 367), em atenção ao posicionamento da PGE/PROFIS, de acordo com o seguinte demonstrativo, e que corresponde a multa de 60% sobre o imposto que seria devido:

2015

Janeiro	R\$	0,00
Fevereiro	R\$	0,00
Março	R\$	1.397.019,01
Abril	R\$	2.250.282,19
Maio	R\$	1.943.753,69
Junho	R\$	1.792.262,11
Julho	R\$	0,00
Agosto	R\$	890.450,96
Setembro	R\$	0,00
Outubro	R\$	0,00
Novembro	R\$	0,00
Dezembro	R\$	9.146,51

2016

Janeiro	R\$	1.931.709,73
Fevereiro	R\$	0,00
Março	R\$	0,00
Abril	R\$	1.890.743,92
Maio	R\$	0,00
Junho	R\$	1.621.798,91
Julho	R\$	1.718.067,56
Agosto	R\$	825.089,51
Setembro	R\$	718.922,26
Outubro	R\$	714.519,43
Novembro	R\$	714.752,65
Dezembro	R\$	866.985,90”

A 6ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 432 a 450), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após um breve relato dos fatos, solicitou a reforma da Decisão quanto à parcela mantida no lançamento, em relação à Infração 01.

Salientou que a Constituição empreendeu o ICMS como um tributo “*não-cumulativo*”, exatamente porque o submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimentos, sendo admitida a restrição ao crédito apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência, premissa jurídica que deve ser preservada ao desenrolar do presente feito, sob pena de negar um direito constitucionalmente garantido, já que a operação autuada não é enquadrada como isenta, nem está no campo de não incidência do ICMS.

Disse que, além de ser um comando imperativo (diretriz constitucional), é um norteador endereçado ao legislador ordinário, e não ao administrador incumbido somente de aplicá-lo, pois não cabe a autoridade questioná-lo ou mitigá-lo, e sim fazê-lo valer. Inclusive, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, nem a própria lei poderá estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não-cumulatividade seja abolida (2021, pg. 263).

Sustentou que a exigência de estorno proporcional do crédito de ICMS perpetrada pela Fiscalização não encontra amparo legal em nenhuma das hipóteses da Lei Complementar nº 87/96 ou sequer na própria Lei Estadual nº 7.014/96, as quais estabelecem as hipóteses de estorno nos seus Arts. 21 e 30, respectivamente, as quais foram integralmente reproduzidas no Art. 312 do RICMS/12, porém, foi introduzida a hipótese adicional do inciso V, justamente a que embasa a presente autuação, a qual não tem qualquer correspondente na 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.

Aduziu que tal dispositivo não teria amparo na regra da não-cumulatividade, caso contrário, prevaleceria a equivocada interpretação de que as hipóteses de estorno do crédito de ICMS, previstas na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual 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.

Salientou que a própria norma instituidora do incentivo fiscal do DESENVOLVE, a Lei nº 7.980/02, também não impõe 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.

Asseverou que caberia à norma instituidora do incentivo fiscal ou o próprio ato administrativo de concessão do incentivo, por hipótese, limitar a aplicação do incentivo fiscal apenas para adquirentes ou destinatários instalados no Estado da Bahia para fins de consumo em processo de industrialização, o que inexistente no caso concreto, sendo inadmissível a técnica de direcionar a restrição em face do adquirente ou 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.

Acrescentou 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 ou destinatário, quando a própria mecânica do incentivo fiscal do DESENVOLVE não impõe ao fornecedor da mercadoria que indique nas suas notas fiscais de saída ser beneficiário do DESENVOLVE, cujo ICMS é destacado normalmente nas notas fiscais de saída, de acordo com a natureza da operação interna ou interestadual.

Destacou que a referida situação acaba produzindo efeito contrário ao pretendido pelo DESENVOLVE, uma vez que promove a desigualdade entre eventuais fornecedores que não sejam “beneficiários” do incentivo, e fornecedores “beneficiários” deste, estimulando os adquirentes das mercadorias a adquiri-las de fornecedores que não gozam do benefício afastando assim o estorno do crédito pretendido pelo Estado.

Concluiu que não há embasamento na Constituição Federal, Lei Complementar ou na própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, que possa fundamentar a exigência do estorno do crédito de ICMS nas aquisições 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, restando claro que tomou créditos de maneira legítima e sua conduta respeitou os exatos termos da legislação aplicável, em uma interpretação sistemática.

Defendeu que ainda que se admita, por hipótese, a legalidade da vedação estabelecida no Art. 312, V do RICMS/12, que embasa a presente autuação, deve ser observado que, de forma superveniente, sobreveio a Lei Complementar nº 160/17, 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 Recorrente, o qual ensejou a presente Autuação.

Explicou que, em complemento, foi aprovado o Convênio ICMS 190/17, 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, do qual o Estado da Bahia é signatário, não podendo ser ignorada a aplicação da norma superveniente no caso concreto, em interpretação sistemática dos demais dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto.

Argumentou que 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, porque, conforme se observa nos pareceres proferidos nos Processos Administrativos nºs 112.027/2014-4 e 112.038/2014-8, a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia convalidou os créditos apropriados, respectivamente, nos períodos de apuração de março a maio de 2013 (Doc. 04 da Impugnação), tendo firmado Termo de Acordo estabelecendo, mediante suas contrapartidas, regras de limitação e trava na utilização do referido crédito acumulado (Doc. 05 da Impugnação).

Destacou que a decisão de Primeira Instância acolheu a diligência realizada na qual, restou reconhecido que, à época dos fatos gerados, não houve repercussão econômica em parte das competências autuadas, mesmo critério adotado como parâmetro nas autuações subsequentes do mesmo tema dos exercícios de 2017, 2018 e 2019, exatamente por ser o mais correto, sendo que tal critério deverá ser mantido na ocasião do presente julgamento sendo negado provimento ao Recurso de Ofício, neste ponto.

Requeru o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário e o não provimento ao Recurso de Ofício para:

- a) no mérito, julgar integralmente 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 Estadual nº 7.014/96.
- b) no mérito, julgar improcedente o lançamento, em razão da remissão superveniente promovida pelo Estado da Bahia, por meio do Convênio ICMS 190/17, 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;
- c) subsidiariamente, na remota hipótese de se entender pela obrigação de estorno, na remota hipótese de manutenção da exigência principal, mediante a exclusão da exigência a título de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a aplicação da regra do Art. 100 do CTN.

Pugnou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, bem como protestou pela realização de sustentação oral em sede de julgamento, devendo quaisquer publicações,

comunicações e intimações serem veiculadas exclusivamente em nome do seu advogado.

Registro a presença do advogado do Autuado, que efetuou a sustentação oral, Sr. Marcos Eduardo Lagrotta Pregnotato (OAB/SP nº 227.684).

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela falta de 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 mercadorias de entrada e a de saída subsequente da mesma mercadoria, objeto de ambos os Recursos, bem como multa em decorrência da declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais através do DMA, a qual foi reconhecida e paga pelo Autuado.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexistente óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 40.680.885,40, conforme extrato (fl. 424), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a desoneração decorreu do afastamento da exigência do imposto, sendo exigida somente a multa, nos meses em que não houve repercussão no pagamento do ICMS, mas o voto condutor foi equivocado, pois não exigiu nem o imposto nem a multa dos períodos em que ocorreu a repercussão no recolhimento do ICMS.

Ademais, ao indicar os valores da multa aplicada, houve mais um equívoco, pois foi lançado o valor do imposto como se fosse o valor da multa, que seria apenas 60% do seu valor, conforme o demonstrativo indicado (fl. 367).

Esta matéria é recorrente neste CONSEF, existindo diversos julgados todos pela subsistência do crédito tributário, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0284-11/16, 0301-11/16, 0060-11/19, 0111-11/20-VD, 0086-12/21-VD, 0242-12/21-VD, 0162-11/22-VD e 0018-12/23-VD.

Trago, pois, como paradigma o Voto condutor do Acórdão CJF nº 0018-12/23-VD, no qual fiz parte do rol de Conselheiros, o qual foi julgado procedente por unanimidade, passando a fazer parte deste Voto dada à similaridade dos argumentos recursais:

“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 o ICMS no valor histórico de R\$ 5.889.439,36, 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 – Com 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%). 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, II, “f” 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.

Verifica-se que 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, 0180-04/22-VD (Oxiten), 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 a alegação recursal, a exemplo:

Acórdão CJF 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 CJF 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 certifica-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 seguinte, 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.

Apona 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 CJF 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 abrangida 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.

Por fim, sobre a alegação da impossibilidade de exigência dos juros de mora e multa de ofício, com base no art. 100 do CTN, pois, conforme pareceres proferidos nos Processos Administrativos nºs 112027/2014-4 e 112038/2014-8, a própria SEFAZ convalidou os créditos apropriados, respectivamente, nos meses de março e maio de 2013, do que ressalta que, quando proferidos os pareceres, em 23/08/2017, 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 referidos Pareceres, às fls. 125 a 128 dos autos, 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:

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 de produtos nos termos 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.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.”

Como visto, os argumentos recursais foram todos afastados na referida Decisão, sendo mantida a exigência do imposto e da multa aplicada, diferentemente do Acórdão CJF nº 0162-11/22-VD, também julgado procedente, mas que só foi aplicada a multa pela falta de estorno dos créditos fiscais considerados indevidos, em razão da aplicação do disposto no Art. 312, V do RICMS/12, sem prejuízo da exigência do estorno dos referidos créditos fiscais.

Portanto, a jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que, havendo repercussão no recolhimento do ICMS, deve ser exigido imposto e multa, não havendo, deve ser aplicada somente a multa.

Sendo assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, de forma a retomar a exigência do imposto e correspondente multa nos meses em que houve repercussão no recolhimento do ICMS, os meses de janeiro, fevereiro e julho a novembro de 2015 e fevereiro e maio de 2016, mantendo a aplicação somente da multa nos demais meses (observado que o mês de agosto de 2015 tem parcelas com e sem repercussão), considerando o refazimento da conta corrente realizada em sede de diligência (fl. 367), conforme demonstrado abaixo:

Data Ocorrência	ICMS Auto de Infração	ICMS 2ª CJF Além de Multa 60%	Crédito Fiscal A Ser Estornado	Multa Aplicada 2ª CJF 60% Créd. Sem Repercussão
31/01/2015	1.390.229,59	1.869.090,60	-	-
28/02/2015	1.344.855,65	1.060.784,23	-	-
31/03/2015	1.591.808,60	0,00	1.397.019,01	838.211,41

30/04/2015	2.250.282,19	0,00	2.250.282,19	1.350.169,31
31/05/2015	1.943.753,69	0,00	1.943.753,69	1.166.252,21
30/06/2015	1.792.262,11	0,00	1.792.262,11	1.075.357,27
31/07/2015	2.000.637,37	2.756.623,47	-	-
31/08/2015	1.956.856,46	310.419,40	890.450,96	534.270,58
30/09/2015	1.790.261,58	3.912.223,17	-	-
31/10/2015	1.844.248,09	712.695,38	-	-
30/11/2015	2.113.733,57	3.219.676,91	-	-
31/12/2015	2.105.498,73	0,00	9.146,51	5.487,91
31/01/2016	1.931.709,73	0,00	1.931.709,73	1.159.025,84
29/02/2016	58.683,44	2.590.808,56	-	-
31/03/2016	2.172.455,76	0,00	-	-
30/04/2016	2.250.413,28	0,00	1.890.743,92	1.134.446,35
31/05/2016	1.564.027,11	1.801.609,66	-	-
30/06/2016	1.859.381,46	0,00	1.621.798,91	973.079,35
31/07/2016	1.718.067,56	0,00	1.718.067,56	1.030.840,54
31/08/2016	825.089,51	0,00	825.089,51	495.053,71
30/09/2016	718.922,26	0,00	718.922,26	431.353,36
31/10/2016	714.519,43	0,00	714.519,43	428.711,66
30/11/2016	714.752,65	0,00	714.752,65	428.851,59
31/12/2016	866.985,90	0,00	866.985,90	520.191,54
Valor Total	37.519.435,72	18.233.931,38	19.285.504,34	11.571.302,60

Ressalto que foi aplicada a Súmula nº 11 deste CONSEF, após o refazimento do conta corrente fiscal, que diz que, “*para fins do disposto no Art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração*”.

Saliento que o Autuado deve também efetuar o estorno do crédito fiscal no valor de R\$ 19.285.504,34, em relação ao período em que foi exigida somente a multa prevista no Art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recursos Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269190.0004/19-6, lavrado contra **OXITENO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 18.233.931,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$ 11.571.442,60**, sendo R\$ 11.571.302,60 correspondente a multa percentual e **R\$ 140,00** relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória, previstas nos incisos VII, “b” e XVIII, “c” do mesmo dispositivo legal, devendo ser homologado pelo órgão competente, o recolhimento efetuado, correspondente à Infração 02.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS