

| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | - A. I. N° 087461.0002/20-6 |
| RECORRENTES | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BOMPLASTIL EMBALAGENS LTDA. |
| RECORRIDOS | - BOMPLASTIL EMBALAGENS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECURSOS | - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0120-02/22-VD |
| ORIGEM | - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET: 20/02/2025 |

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0003-12/25-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AUSÊNCIA DE ESTORNO. ENTRADA DE MERCADORIA CUJA SAÍDA SUBSEQUENTE OCORREU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Contribuinte admitiu integral uso do crédito fiscal arguindo a não cumulatividade do imposto. Subsidiariamente, apontou víncio material no procedimento ao não considerar o direito de crédito limitado à carga tributária das saídas com redução de base de crédito. Redução de base de cálculo é isenção tributária na forma parcial. Reconhecido, o víncio foi sanado, reduzindo-se o valor da exação em face do direito proporcional ao crédito fiscal, como previsto no Art. 29, § 8º da Lei nº 7014/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2020, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 01.05.03: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de outubro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017 e 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 414.027,57, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que se trata de falta de estorno de crédito fiscal nas entradas de insumos ou mercadorias cujas saídas dos produtos resultantes foram beneficiadas por redução da base de cálculo do ICMS, mais especificamente, as operações previstas no Art. 268, XXXI, do RICMS/12, desobedecendo o disposto no Art. 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96, c/c o Art. 312, § 1º, do RICMS/12.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0120-02/22-VD (fls. 112 a 118), com base no voto a seguir transscrito:

“Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos e recibos de fls. 21, 106 e 107, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, e 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada, determinada com segurança com identificação do infrator e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-19, 101-102 e CDs de fl. 104), constato não haver víncio a macular o PAF em análise.

Por entender que os elementos autuados são suficientes para formação de meu convencimento, com fundamento no art. 147, I, “a” e II “a”, do RPAF, indefiro o pedido de diligência ou perícia.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Pois bem. Até confirmando não ter feito o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, como detalhada no relatório, a Impugnação se centra nos seguintes argumentos: **a)** inconstitucionalidade da norma de enquadramento da exação (§ 8º do art. 29 da Lei 7.014/96) por afrontar a não cumulatividade do ICMS prevista no art. 155, § 2º da CF/88; **b)** subsidiariamente: **b.1)** erro no cálculo da exação, pois, no caso em apreço se glosou todo o crédito e não a parte excedente à carga tributária das saídas com redução da base de cálculo, como prevista na norma de enquadramento da exação, cujo valor correto diz ser R\$ 253.016,82; **b.2)** que seja considerado o benefício DESENVOLVE previsto em Resolução outorgada à contribuinte; **c)** inconstitucionalidade da abusiva multa proposta, que deve ser afastada.

Então, passo a apreciar as alegações defensivas e suas repercussões no caso.

Ainda que a alegação de inconstitucionalidade não possa ser apreciada, com declaração, em fórum administrativo (RPAF: Art. 167, I), considerando: **a)** o pedido subsidiário da Impugnante no item “b.1” retro; **b)** que vasta e sedimentada jurisprudência (por todas e seguindo tese fixada no Tema nº 299: STF – REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 1367394, PR 0050505-47.2018.16.0000 – Data de publicação: 19/05/2022) define e declara a redução de base de cálculo como isenção tributária na forma parcial; **b)** na Impugnação consta reproduzido o inciso II, “b”, do art. 155 da CF/88, expressando que a isenção tributária acarreta anulação do crédito relativo às operações anteriores, é de se ter sem sentido lógico e jurídico o pedido para que o Auto de Infração seja totalmente julgado improcedente.

Também considerando que: **a)** a multa proposta é a prevista na legislação para a infração acusada; **b)** não se incluir na competência dos órgãos julgadores administrativos a apreciação da alegada afronta da multa proposta ao inciso IV do art. 150 da CF/88 e ser vedada a negativa de aplicação de ato normativo vigente; **c)** não há previsão legal para tanto, o pedido de redução da multa aplicada fica prejudicado.

Agora me sobra apreciar as alegações defensivas retro destacadas nos pontos “b.1” e “b.2”.

Compulsando os autos, observa-se que por ocasião da Informação Fiscal posterior à Impugnação, a autoridade fiscal autuante manteve incólume a exação, ainda que o Impugnante tenha bem explicitado na peça de defesa (inclusive com exemplos) que o valor lançado no AI correspondia ao valor de todo o crédito destacado nos documentos fiscais das entradas das mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, o que, de fato, contraria a norma insertada no § 8º da Lei 7014/96 e § 1º do art. 312 do RICMS/BA vigente à época dos fatos.

Sem embargo, tal fato motivou a diligência deferida na fase da instrução processual (fl. 95), ocasião em que o vício material foi sanado na forma prevista no § 1º do art. 18 do RPAF, reduzindo a exação de R\$ 414.027,53 para R\$ 253.012,21, correspondente ao excedente do crédito fiscal de direito, conforme novo demonstrativo suporte de fls. 101-102.

Por oportuno, transcrevo a expressão da autoridade fiscal autuante quanto a este ponto na Informação Fiscal:

“Em cumprimento à diligência solicitada pelo Conseg, procedi revisão da planilha (fls. 07) que deu origem ao auto de infração, constatando que o autuado tem plena razão quanto ao equívoco por mim cometido na apuração dos valores a serem estornados. De fato, após determinados os valores proporcionais dos créditos relacionados às saídas, no percentual de 61,11%, equivalente à diminuição necessária para que a carga tributária resulte em 7%. Constado o erro, refiz a planilha de fls. 07, cuja revisão segue anexa, em meio magnético, conforme solicitado”.

Desse ajuste, cujo valor difere é apenas R\$ 4,61 menor que o que o Impugnante entende deve ser exigido (R\$ 253.016,82) caso se entenda pela pertinência do AI, foi regularmente cientificado com entrega de cópia da Informação Fiscal e dos correspondentes demonstrativos e não se manifestou a respeito no prazo legal estipulado para tanto, atitude que faz incidir sobre o caso a disposição contida no art. 140 do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Portanto, considerando: **a)** tratar-se de questão de fato que veio a lume e se resolveu em razão de reconhecido erro material cometido pela autoridade fiscal autuante quando da ação fiscal, cujo saneamento se deu na forma prevista no art. 18, § 1º, do RPAF; **b)** que nada tenho a reparar quanto ao ajuste efetuado no seu valor, tenho como parcialmente subsistente, a infração acusada.

Considerando que quando da regular apuração do imposto os valores dos créditos fiscais objeto desta exação compuseram, indevidamente, o ICMS objeto do benefício do DESENVOLVE, reduzindo, em cada período, o valor efetivamente devido, portanto, indevidamente se beneficiando com redução do ICMS apurado devido, em face de utilização de crédito fiscal que sabia manifestamente indevido por força da disposição legal contida no art. 29, § 8º da lei 7014/96 c/c art. 312, § 1º do RCIMS-BA/2012, não há falar em benefício instituído pelo DESENVOLVE para este caso.

Voto, pois, pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, com o seguinte demonstrativo de débito:

| DEMONSTRATIVO DE DÉBITO | | | | | |
|--------------------------|------------|-----------------|---------|---------|-------------------|
| Data Ocorr. | Data Venc. | Base de Cálculo | Aliq. % | Multa % | Vlr Histórico |
| Infração 01 | | | | | |
| 31/10/2016 | 09/11/2016 | 6.017,83 | 18,00% | 60% | 1.083,21 |
| 30/11/2016 | 09/12/2016 | 4.905,72 | 18,00% | 60% | 883,03 |
| 31/12/2016 | 09/01/2017 | 19.470,00 | 18,00% | 60% | 3.504,60 |
| 31/01/2017 | 09/02/2017 | 30.372,33 | 18,00% | 60% | 5.467,02 |
| 28/02/2017 | 09/03/2017 | 38.557,78 | 18,00% | 60% | 6.940,40 |
| 31/03/2017 | 09/04/2017 | 68.061,00 | 18,00% | 60% | 12.250,98 |
| 30/04/2017 | 09/05/2017 | 44.440,89 | 18,00% | 60% | 7.999,36 |
| 31/05/2017 | 09/06/2017 | 41.200,72 | 18,00% | 60% | 7.416,13 |
| 30/06/2017 | 09/07/2017 | 34.074,72 | 18,00% | 60% | 6.133,45 |
| 31/07/2018 | 09/08/2017 | 52.022,06 | 18,00% | 60% | 9.363,97 |
| 31/08/2017 | 09/09/2017 | 79.793,22 | 18,00% | 60% | 14.362,78 |
| 30/09/2017 | 09/10/2017 | 60.039,33 | 18,00% | 60% | 10.807,08 |
| 31/10/2017 | 09/11/2017 | 66.100,56 | 18,00% | 60% | 11.898,10 |
| 30/11/2017 | 09/12/2017 | 36.037,22 | 18,00% | 60% | 6.486,70 |
| 31/12/2017 | 09/01/2018 | 50.475,94 | 18,00% | 60% | 9.085,67 |
| 31/01/2018 | 09/02/2018 | 68.534,61 | 18,00% | 60% | 12.336,23 |
| 28/02/2018 | 09/03/2018 | 44.050,22 | 18,00% | 60% | 7.929,04 |
| 31/03/2018 | 09/04/2018 | 53.145,33 | 18,00% | 60% | 9.566,16 |
| 30/04/2018 | 09/05/2018 | 56.449,33 | 18,00% | 60% | 10.160,88 |
| 31/05/2018 | 09/06/2018 | 60.150,06 | 18,00% | 60% | 10.827,01 |
| 30/06/2018 | 09/07/2018 | 88.307,83 | 18,00% | 60% | 15.895,41 |
| 31/07/2018 | 09/08/2018 | 86.799,67 | 18,00% | 60% | 15.623,94 |
| 31/08/2018 | 09/09/2018 | 50.558,06 | 18,00% | 60% | 9.100,45 |
| 30/09/2018 | 09/10/2018 | 83.257,78 | 18,00% | 60% | 14.986,40 |
| 31/10/2018 | 09/11/2018 | 53.375,72 | 18,00% | 60% | 9.607,63 |
| 30/11/2018 | 09/12/2018 | 56.952,61 | 18,00% | 60% | 10.251,47 |
| 31/12/2018 | 09/01/2019 | 72.472,83 | 18,00% | 60% | 13.045,11 |
| Total da Infração | | | | | 253.012,21 |

Sem prejuízo da sua forma regulamentada, o pedido para que as intimações sejam também encaminhadas ao patrono do contribuinte autuado pode ser atendido.”

A 2ª 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. 128 a 142), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após tecer uma breve síntese dos fatos, alegou a inconstitucionalidade do § 8º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.”

Sustentou que tal dispositivo descumpriu a regra da não-cumulatividade do ICMS, insculpida no inciso I, do § 2º, do Art. 155 da CF/88, cujas exceções somente se verificam nos casos de isenção ou não incidência do imposto, não havendo previsão constitucional para o estorno na hipótese de redução de base de cálculo do ICMS.

Requereu, subsidiariamente, a conversão dos autos em diligência fiscal ou perícia técnica para correção do cálculo do crédito fiscal, de forma a limitar o referido crédito ao percentual de 7% (sete por cento), nos termos da parte final do § 8º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.

Salientou, em homenagem ao princípio da eventualidade, que, em caso de manutenção da autuação, deve ser descontado o percentual relativo ao benefício do Programa DESENVOLVE, concedido mediante a Resolução nº 151/2006, prorrogada pelas Resoluções nºs 151/2012 e 80/2018.

Discorreu sobre a abusividade da aplicação da multa no percentual de 60% (sessenta por cento), por afronta ao princípio da proporcionalidade e do não confisco, defendendo que as multas somente deveriam ser aplicadas em caso de dolo, fraude ou conluio.

Requerer o conhecimento e provimento do Recurso para:

- a. Reformar o Acórdão de 1ª instância, no que se refere à subsistência do valor de R\$ 253.012,21 (duzentos e cinquenta e três mil, doze reais e vinte e um centavos), para julgar improcedente o Auto de Infração, tendo em vista a constitucionalidade do § 8º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96, na medida em que cria hipótese de exceção ao princípio da não-cumulatividade do ICMS para além do rol fechado constante no Art. 155, § 2º, II da CF/88;
- b. Caso assim não entenda, que seja apreciado o pedido de realização de perícia técnica ou diligência fiscal, para que, subsidiariamente, seja corrigido o cálculo de glosa dos créditos para que sejam mantidos integralmente os créditos de aquisições tributadas até o percentual de 7% (sete por cento);
- c. Em atenção à eventualidade, caso não seja o entendimento pelo descabimento da infração decorrente de suposta ausência de estorno da integralidade de crédito fiscal pela entrada de insumos ou mercadorias, cujas saídas dos produtos foram devidamente beneficiadas pela redução da base de cálculo, que seja levado em consideração que a Contribuinte faz jus ao benefício instituído pelo programa DESENVOLVE, tendo direito a se creditar presumidamente de 80% (oitenta por cento) sobre o saldo devedor de ICMS, apurado em cada período fiscal;
- d. Em sendo mantida a autuação, que seja reduzida a multa aplicada à Recorrente, à base de 60% (sessenta por cento), tendo em vista seu efeito confiscatório, em desacordo com o Art. 150, IV da CF/88;
- e. Que todas as intimações e notificações relativas ao presente processo ocorram em nome de seus patronos, conforme relacionou.

Em sessão de Pauta Suplementar, esta 2ª CJF, por unanimidade, decidiu remeter o presente processo em diligência à DAT METRO/IFEP INDÚSTRIA (fl. 183), para que o Autuante, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, elaborasse novos demonstrativos considerando o limite percentual de 7% (sete por cento) na previsão de redução de base de cálculo a que se refere o Art. 268, XXXI do RICMS/12, o que foi efetuado, reduzindo o valor exigido para R\$ 30.839,00 (trinta mil, oitocentos e trinta e nove reais), conforme planilhas sintética e analítica acostadas (fls. 187 a 190 e mídia à fl. 191).

Intimado, o Autuado protocolou manifestação (fls. 194 a 198), na qual afirmou ter ficado evidente que a metodologia de cálculo utilizada na diligência espelhou, de forma mais fidedigna, a realidade dos estornos a serem realizados e requereu a improcedência do Auto de Infração, com base nos fundamentos esposados em seu Recurso Voluntário ou, se assim não for entendido, que remanesça a exigência no valor apontado na diligência.

Reiterou o pleito para que todas as intimações e notificações relativas ao presente processo ocorram em nome de seus patronos, conforme relacionou.

O Autuante apresentou nova Informação Fiscal (fl. 221), na qual relatou ter verificado que o Autuado acatou os novos cálculos que efetuou.

Registrada a presença do advogado Dr. Gustavo Pinho Brito na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa mediante uma única infração, em razão da falta de estorno de crédito fiscal nas entradas de insumos ou mercadorias cujas saídas dos produtos resultantes foram beneficiadas por redução da

base de cálculo do ICMS.

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, inexiste óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1^a Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 295.521,85, conforme extrato (fl. 120), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração perpetrada decorreu da correção efetuada pelo Autuante, em sede de diligência, para que fosse exigido apenas os valores aproveitados a maior, já que havia sido glosado todo o crédito fiscal destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos ou mercadorias, tendo sido aplicado o percentual de 61,11% sobre os valores exigidos.

Considerando que não há reparo a ser efetuado em relação aos valores desonerados, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e passo a analisar o Recurso Voluntário.

É cediço que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, tanto em relação à legislação constante do enquadramento legal quanto à aplicação da multa prevista, ambas constantes da Lei nº 7.014/96.

Ademais, já há decisões reiteradas do STF no sentido de que a redução de base de cálculo equivale a uma isenção parcial, acarretando o estorno proporcional dos créditos fiscais na entrada dos insumos ou mercadorias.

O Autuante, em sede de Diligência, efetuou a redução utilizando o percentual de 61,11%, correspondente à redução da carga tributária de 18% para 7%, quando as entradas podem ocorrer com vários percentuais de carga tributária, tais como 4%, 7%, 12% e 18%, não tendo sido respeitado o limite da carga tributária de 7%, fixado pelo Art. 268, XXXI do RICMS/12, transscrito abaixo:

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...
XXXI - das operações internas com embalagens de polipropileno e polietileno destinadas a estabelecimento industrial para embalagem de alimentos e fertilizantes, de forma que a incidência do imposto resulte em uma carga tributária de 7%;
...”

Entendendo correta a argumentação do Autuado, esta 2^a CJF deliberou pela conversão dos autos em diligência para que o cálculo do valor do estorno obedecesse ao limite previsto na parte final do § 8º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.” (grifo nosso)

Efetuada a diligência, foi resolvida a lide em relação aos cálculos, tendo sido acatado pelo Autuado e pelo Autuante, o cálculo do estorno devido no valor de R\$ 30.839,00 (trinta mil, oitocentos e trinta e nove reais), conforme planilhas sintética e analítica acostadas (fl. 190 e mídia à fl. 191).

Quanto ao questionamento sobre o benefício do Programa DESENVOLVE, ressalto que o percentual concedido de redução de 80% (oitenta por cento) é multiplicado sobre o saldo das operações sujeitas ao benefício e a sua aplicação sobre os créditos ora estornados apenas diminuiria o benefício já calculado e recolhido, relativo a período em que já se operou a decadência.



Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor histórico de R\$ 30.839,00, conforme demonstrativo sintético apresentado (fl. 190).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 087461.0002/20-6, lavrado contra **BOMPLASTIL EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 30.839,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS