

**PROCESSO** - A. I. N° 279691.0037/23-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ARDAGH METAL PACKAGING BRASIL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0188-03/24-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 12/03/2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0023-11/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. EMPRESA INDUSTRIAL QUE GOZA DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO ESTORNO DA PARTE QUE EXCEDE AO DÉBITO CORRESPONDENTE. Comprovado nos autos que as mercadorias vendidas pela autuada não são as mesmas adquiridas, motivo da glosa dos créditos. O art. 312, inc. V do RICMS/2012, prevê o estorno dos créditos devidos a mercadoria entrada no estabelecimento que 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos, de Recurso de Ofício interposto em razão da 3ª JJF, conforme Acórdão JJF nº 0188-03/24-VD, ter julgado Improcedente o presente Auto de Infração, lavrado em 29/09/2023, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$ 771.413,43, em decorrência de uma única infração, descrita a seguir:

**Infração – 001.005.029:** 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 autuante informou que:

“Analisamos os valores das entradas e saídas ocorridas na LATAS INDUSTRIA DE EMBALAGENS DO BRASIL, CNPJ 24.168.115/0001-58, nos anos de 2018 e 2019, dos produtos oriundos da BALL EMBALAGENS LTDA, CNPJ 00.835.301/0001-35, empresa detentora do incentivo fiscal do programa DESENVOLVE, Resolução nº 173/2010.

Foi constatado a venda de mercadorias adquiridas na BALL EMBALAGENS pela LATAS IND DE EMBALAGENS, especificamente tampas de latas, com ICMS de valor inferior ao das entradas, contrariando o disposto no artigo 312, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto 13780/12.

A empresa deveria ter efetuado os estornos dos créditos fiscais nos valores que superaram os débitos fiscais relacionados do período. As tampas cujos créditos foram levantados neste procedimento, constam nos demonstrativos apensados. O contribuinte foi intimado a fornecer o número da nota fiscal de entrada correspondente a cada nota de saída interestadual. A partir desse rastreamento foi determinado o ICMS unitário de entrada e o crédito correspondente a cada saída de mercadoria e dessa diferença apurou-se o valor devido.”.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide em 16/10/2024, fls. 120 a 132, e decidiu pela Improcedência do lançamento, em decisão unânime.

O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

**VOTO:**

*O defendente arguiu nulidade do lançamento fiscal. Disse que o Auto de Infração não deve subsistir, uma vez que não atende aos requisitos para ser considerado válido e revestido de certeza e liquidez. Afirmou que não há como exercer o seu direito de defesa de forma ampla, visto que a descrição dos fatos que fundamentam a autuação não se deu de forma clara e precisa e a ausência dessas informações constitui cerceamento ao seu direito de defesa que, por não conhecer as razões exatas da lavratura do Auto de Infração, vê o seu direito de defesa restringido, cerceado.*

*Após a análise dos termos constantes no presente PAF, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo Autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável indicado no campo próprio do Auto de Infração; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua defesa, bem como, foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.*

*Em verdade, os dispositivos da Lei nº 7014/96 considerados infringidos pelo contribuinte foram corretamente indicados de forma clara no Auto de Infração, bem como, o dispositivo legal referente à multa aplicada. A autuação fiscal está embasada no demonstrativo elaborado pelo Autuante, e não se constatou prejuízo ao defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, não houve violação ao devido processo legal e a ampla defesa.*

*Ademais, ainda que os dispositivos considerados infringidos no Auto de Infração estivessem equivocados, o que no presente caso não ocorreu, nos termos do art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

*O fato é que, ao examinar pontualmente a defesa apresentada, fica evidente que nada restou obscuro, impreciso ou mesmo nebuloso no presente lançamento, visto à riqueza de detalhes que foram alinhadas às contestações defensivas, tanto no plano fático, como de direito.*

*Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.*

*Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação. Dessa forma, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas direta ou indiretamente pelo impugnante.*

*Sobre o pedido de realização de diligência, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide pelos Julgadores.*

*No mérito, o lançamento de ofício exige crédito tributário, pela falta de estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou 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 pela diferença entre ambos e considerando as operações de entradas e das saídas subsequentes da mesma mercadoria – com repercussão, nos meses de outubro de 2018 a junho de 2019. (Infração 001.005.029).*

*Examinando os elementos que emergem do contraditório, verifico que a autuação se baseia no que determina o RICMS/2012, artigo 312, inciso V, que para maior clareza, transcrevo:*

*“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. “*

*Os Incentivos fiscais são benefícios relacionados à carga tributária, concedidos pela administração pública para atrair empresas para determinada região ou estado. Tais incentivos podem ter a forma de redução da*

*alíquota de imposto, ou isenção, por exemplo. Assim, concedendo incentivos fiscais, o Estado “renuncia” a uma parte da arrecadação que teria direito, ou posterga a data do recolhimento do tributo, em troca da atração de empresas ou atividades que lhe beneficie e à sua estrutura econômica.*

*No caso objeto do presente PAF, trata-se de incentivos concedidos pelo Estado da Bahia através do Programa DESENVOLVE – Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica que incentiva a instalação de novos empreendimentos industriais ou agroindustriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agroindustriais já instalados.*

*Observo que o autuado, Ardagh Metal Packaging Brasil Ltda., adquiriu mercadoria de empresa industrial beneficiária do incentivo fiscal do DESENVOLVE, a Ball Embalagens, e nesta condição, o trabalho de fiscalização procedeu a análise das operações de revenda do item tampas de lata constatando que os débitos nas saídas interestaduais eram inferiores aos créditos tomados nas entradas do referido produto.*

*Dessa forma, o defendente teria utilizado crédito superior ao débito sobre os mesmos produtos, e somente teria direito ao crédito resultante do benefício concedido ao seu fornecedor. Assim, identificando a circunstância conforme disposta no inciso V, do art.312 do RICMS, a aquisição pela defendente de produtos da empresa Ball Embalagens Ltda., detentora do benefício do DESENVOLVE, sujeitos à alíquota interna de 18%, efetua vendas destes mesmos produtos a contribuintes de outros Estados da Federação com a alíquota interestadual de 12%.*

*A defendente afirmou, que a exigência estabelecida pelo Estado da Bahia com base no artigo 312, inciso V, é direcionado a grupos empresariais que ao promover “planejamento tributário”, legal ou não, manuseiam a apuração do tributo de forma a conseguir redução de carga tributária para o todo, o que não é o caso presente.*

*Explicou ser empresa industrial totalmente autônoma, conforme documentos que anexa, comprovando não compor grupo empresarial e que mantém com a fornecedora Ball Embalagens Ltda., unicamente relações empresariais de compra e venda de produtos, não havendo qualquer vínculo societário entre as mesmas, conforme se constata no anotado pelo Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ e Quadro Societário. Afirmou que como resta comprovado, nem no quadro societário, nem no quadro direcional, as empresas possuem, entre si, qualquer vinculação. Acrescentou que, relativamente à metodologia de cálculo utilizada pelo Autuante, foram “manejados” valores de tributos e não preços de compra e venda, sobre os quais incidem o tributo. Assim é que, ao invés de buscar tais preços, o Autuante simplesmente confrontou “valores” do ICMS. Ora, se a entrada de um produto tem a alíquota de aquisição de 18% e a saída tem a alíquota de 12%, dependendo da margem de ganho utilizada pelo contribuinte, pode ocorrer haver ou não saldo de tributo a recolher. Apontou tal situação fática, apresentando exemplos.*

*Sobre a matéria, é importante salientar precedente deste CONSEF que julgou, por unanimidade, insubsistente o Auto de Infração de nº 269140.0001/19-8, em situação idêntica ao presente, conforme Acórdão CJF nº 0284-11/23-VD, cuja ementa reproduzo para melhor clareza sobre a lide:*

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE CONTRIBUINTE INDUSTRIAL QUE GOZA DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO ESTORNO DA PARTE QUE EXCEDA AO DÉBITO CORRESPONDENTE.**

*Resta comprovado, que nem no quadro societário, nem no quadro direcional, as empresas possuem, entre si, qualquer vinculação, assim, na metodologia de cálculo utilizada pelo Autuante, foram “manejados” valores de tributos e não preços de compra e venda, sobre os quais incidem o tributo, sendo que, ao invés de buscar tais preços, o Autuante simplesmente confrontou “valores” do ICMS, pois, se a entrada de um produto tem a alíquota de aquisição de 18% e a saída tem a alíquota de 12%, dependendo da margem de ganho utilizada pelo contribuinte, pode ocorrer haver ou não saldo de tributo a recolher. Comprovado pelo Recorrente que tal situação é fática e inválida. Também conta o posicionamento da PGE/PROFIS no Parecer firmado pelo ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, inclusive homologado pela procuradora Dra. Paula Morris Matos, onde se confirma que com o acatamento ao pretendido pelas autoridades administrativas, perder-se-ia o sentido ter indústria incentivada no território baiano se os seus clientes, quando praticarem operações com os produtos por elas fabricados, tenham que assumir um “ressarcimento” do benefício concedido pelo Estado. Melhor será adquirir os produtos fora do Estado e gerar emprego e renda nos Estados de origem. Portanto, entende-se que a regra disposta no art. 312, inciso V do RICMS/12, embora seja plenamente aplicável, não se destina a limitar o crédito em qualquer operação mercantil, mas apenas nas transações entre empresas de um mesmo grupo econômico, como acabou vindo a ser reconhecido, pela legislação superveniente (a partir de 01/07/2020), ao prever a possibilidade de autorização para não estornar, prevista no art. 312, § 7º, inciso I do diploma regulamentar. De fato, a regra regulamentar foi emitida no contexto das transações entre empresas de mesmo grupo econômico, com vistas a prevenir simulações de saídas, eventualmente justificadoras de manutenção dos créditos envolvidos. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime. “*

*Neste cenário, considerando a decisão retro mencionada deste Conselho de Fazenda Estadual, no sentido que no presente caso, é inaplicável o dispositivo regulamentar que sustenta a presente autuação, artigo 312, inciso*



*V, me coaduno com a fundamentação e conclusões expostas no voto inerente ao Acórdão CJF nº 0284-11/23-VD, e para salvaguardar a segurança jurídica nas Decisões deste CONSEF, entendo que a infração restou descaracterizada.*

*O defendente pediu ainda, que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito, fossem encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada, tudo conforme poderes especificados na procuração.*

*Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo, se encontra estabelecida nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*Ante ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Como a redução do crédito tributário foi superior ao limite estabelecido no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, a JJF interpôs o necessário Recurso de Ofício.

## VOTO

Observo que a decisão da 3ª JJF (Acórdão JJF nº 0188-03/24-VD), desonerou o sujeito passivo integralmente do crédito tributário lançado de R\$ 771.413,43, em valores históricos, portanto, superior ao limite estabelecido do RPAF/99, fato este, que justifica a remessa necessária do feito para reapreciação em segunda instância pela interposição do Recurso de Ofício, restando o mesmo cabível.

Verifico que os julgadores *a quo* objetivamente afastaram as arguições de nulidades trazidas na defesa em razão de atestarem presentes os pressupostos de validade do processo, ou seja, estão claramente identificados o sujeito passivo, o montante do tributo exigido, o fato gerador do imposto, a penalidade sugerida, assim como os demais requisitos formais. Ademais, constam explicitados com objetividade os dados e a metodologia de cálculo do imposto nos demonstrativos apensados.

A infração foi apurada depois do autuante, em processo de fiscalização, ter identificado que o sujeito passivo, Ardagh Metal Packaging Brasil Ltda., adquiriu mercadoria (tampas de lata) de empresa industrial que goza do benefício decorrente de incentivo fiscal do Programa Desenvolve, a Ball Embalagens Ltda., e constatou que os débitos nas saídas interestaduais eram inferiores aos créditos tomados na entrada das mercadorias, sem ter procedido o estorno do imposto de que se tiver creditado.

Assim sendo, entendeu o Fiscal estar diante de uma irregularidade, tendo em vista que não tendo o adquirente efetuado o estorno de crédito, contrariou o disposto no art. 312, inc. V do RICMS/2012.

A improcedência da infração foi decretada pela Junta de Julgamento Fiscal sob o fundamento de que é inaplicável o art. 312, inc. V do RICMS/2012, que sustenta a autuação, em sintonia com a decisão desta 1ª CJF - Acórdão CJF nº 0284-11/23-VD, com vistas a manter a segurança jurídica nas decisões deste CONSEF.

A análise dos autos, dos atos constitutivos das empresas envolvidas nas operações autuadas assim como dos registros cadastrais da SEFAZ (CAD-ICMS) e da Receita Federal do Brasil (CNPJ), conclui-se que a Recorrida é uma empresa industrial que não integra o grupo empresarial da fornecedora Ball Embalagens Ltda., cujas relações se mostraram ter caráter meramente comercial (compra e venda de produtos), vez que não há elementos que indique haver qualquer vínculo societário entre ambas, o que justifica a contento a decisão da primeira instância. Contudo, há uma questão a ser analisada, não abordada pela JJF.

Explico.

A autuada é contribuinte do ICMS, inscrita na condição Normal e explora a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 2591-8/00 - Fabricação de embalagens metálicas, dentre outras

secundárias como recuperação de sucatas de alumínio e comércio atacadista de embalagens. A empresa fornecedora das mercadorias, cujos créditos foram glossados (Ball Embalagens Ltda, CNPJ 00.835.301/0001-35), também é inscrita no Cadastro Estadual de Contribuinte com a atividade econômica principal de mesmo CNAE-Fiscal da autuada.

Consultando o demonstrativo analítico das operações autuadas, gravado no CD, fl. 04, identifiquei que as mercadorias que tiveram os créditos glossados, foi exclusivamente o produto TAMPA DE ALUMÍNIO TB RN CDLOU PR CF 600/483 (códigos 900201, 900203, 900230 e 900191).

Conforme comprovei em consultas ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, as vendas praticadas nas diversas operações no período fiscalizado, envolveu dentre outros produtos, os seguintes itens: LATA DE ALUMÍNIO LAR01 N350 C SCHIN NO GRAU 09 (código 301923) LATA DE ALUMÍNIO LAR01 N350 C ITAIPAVA 05 (código 302042), LATA DE ALUMÍNIO LAR01 N473 C GLACIAL 07 (código 301810) e LATA DE ALUMÍNIO LAR01 S269 CONTI ZRG 04 (código 301983). Apesar de comercializar outros produtos, não encontrei sequer uma única venda de TAMPA DE ALUMÍNIO TB RN CDLOU PR CF 600/483, fato que indica claramente que estas aquisições são insumos para a fabricação das latas de alumínio, principal item comercializado pela autuada, os seja, os produtos adquiridos, motivo da glosa dos créditos, são diversos daqueles comercializados pela autuada.

Dito isso, é oportuno destacar o que prevê o art. 312, inc. V do RICMS/2012, *in verbis*.

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

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

Destarte, a redação acima transcrita, põe por terra a pretensão do Fisco, uma vez que as mercadorias vendidas pela autuada não são as mesmas adquiridas no fornecedor Ball Embalagens Ltda.

Assim, diante de todo o exposto, concluo que a Decisão recorrida se encontra adequada, não cabendo qualquer reparo.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279691.0037/23-0, lavrado contra **ARDAGH METAL PACKAGING BRASIL LTDA**.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2025.

VALDIRENTE PINTO LIMA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS