

PROCESSO	- A. I. N° 281082.0004/24-2
RECORRENTE	- OXITENO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0211-01/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/05/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0138-12/25-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. IMPOSTO CREDITADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DEBITADO NAS SAÍDAS. EXIGÊNCIA DE MULTA. 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. Cabível a aplicação da multa de 60%, tendo em vista que a falta de estorno não repercutiu na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto. Irregularidade demonstrada nos autos. Autuado não logrou êxito em elidir a autuação. Indeferido o pedido de realização de diligência. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/02/2024, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 001.005.031: O contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente 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 – não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos, nos meses de dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020 a 2022, aplicando multa percentual de 60% sobre o crédito fiscal não estornado no valor de R\$ 50.693.846,84, prevista no Art. 42, VII, “b”, da Lei n° 7.014/96.

Consta em complemento que se refere às aquisições da OLEOQUIMICA IND. E COM DE PROD. QUIM. S.A., CNPJ 07.080.388/0001-27 e IE 66.890.924, empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial, com sócios em comum, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, conforme Resoluções n° 14/2005 e 36/2018, adquiridas com destaque do ICMS de 18% e posteriormente revendidas pela autuada em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão JJF n° 0211-01/24-VD (fls. 123 a 136), com base no voto a seguir transscrito:

“Inicialmente, constato não ter ocorrido qualquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

Em relação ao pedido formulado no final da defesa, no sentido de realização de diligência, fica indeferido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, conforme dispõe o artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

O presente lançamento fiscal cobra multa, imputando ao autuado a falta de estorno do crédito fiscal de ICMS, referente 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. Obteve-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a de saída subsequentes da mesma mercadoria – não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou

recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.

O autuado contestou a autuação, apresentando os seguintes argumentos:

- (i) Inaplicabilidade da regra de estorno prevista no art. 312, V, do RICMS/Ba;
- (ii) Violação ao princípio da não cumulatividade;
- (iii) Tributação integral na saída em consequência da inexistência de impacto na operação de creditamento;
- (iv) em razão da remissão superveniente promovida pelo Estado da Bahia no Convênio ICMS nº 190/2017, que alega ter abrangido toda e qualquer operação, mesmo que a obrigação se vincule à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro;
- (v) Subsidiariamente, pela exclusão dos juros de mora e multa de ofício.

No que diz respeito a inaplicabilidade do inciso V, do caput do art. 312 do Decreto nº 13.780/12, descabe a alegação defensiva, tendo em vista que da simples leitura do mencionado dispositivo, 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.

Destaco 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 mencionada cadeia, decorrente de benefício fiscal concedido ao fornecedor/industrial.

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

Também não procede o fundamento da defesa, ao invocar o dispositivo constitucional que resguarda o crédito fiscal nas operações que envolvam mercadorias sob incidência do ICMS (art. 155, § 2º, II, da CF/88) de que o lançamento tributário em lide, viola o princípio da não-cumulatividade, cuja inobservância resultaria em grave distorção do sistema de compensação, débito e crédito, deste imposto, e que tal princípio só comportaria duas exceções – isenção ou não incidência.

Necessário observar, que o supracitado artigo constitucional em seu inciso XII, alínea “c”, diz que, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, não sendo a forma de apropriação do crédito fiscal um direito irrestrito do contribuinte, mas disciplinado por lei complementar, que estabelece regras com vistas ao exercício de tal preceito constitucional.

Assim, a Lei Complementar 87/96, que regulamentou a norma constitucional em voga, repete em seus artigos 19 e 20, o mesmo dispositivo que garante a não-cumulatividade e o direito ao crédito.

Ademais, saliento que das operações arroladas no levantamento, o contribuinte adquirente, ora autuado, faz jus ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição, de acordo com o que determina a legislação em vigor, devendo ser utilizado para compensar os débitos oriundos das saídas que promove.

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

Vale ressaltar que o direito ao crédito não é absoluto, pois há restrições dentro da ordem constitucional vigente, como é sobejamente conhecido por exemplo, o crédito fiscal de material de uso e consumo por não possuir vinculação direta com o ciclo produtivo

Refuto também 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 da saída da mesma mercadoria.

Portanto não tem cabimento a alegada remissão, pois, não se está negando o direito a apropriação do crédito fiscal decorrente da efetiva operação do industrial ao adquirente, mas tão somente exige-se o estorno de crédito excedente, relativo às mercadorias produzidas por contribuintes que gozam de incentivos em observância ao já transcrita dispositivo do RICMS/2012.

Ressalto 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 (Oxiteno), 0181-03/21-VD (idem), 0242-12/21-VD, 0247-04/20-VD, 0284-11/16 e

0301-11/16.

Trago, dessa forma, como paradigma o Voto condutor do Acórdão CJF nº 0018-12/23-VD, 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 constitucionalidade 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 (Oxiteno), 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 comentado, 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.

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

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

Conclui, então, ser correto o estorno do crédito.

Acórdão 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 nº 52/13, visto que o lançamento tem como base o cruzamento de dados relativo a créditos e débitos destacados em documentos fiscais.

[...]

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

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

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

Ademais, o Decreto nº 14.213/2012 não admitia o uso de crédito fiscal integral na operação de aquisição interestadual, o que não coaduna ao caso concreto. Além disso, com o advento da Lei Complementar nº 160/17, culminada com o Convênio ICMS 190/17, ficou determinado que todos os Estados e Distrito Federal passam a poder convalidar os benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos mesmos, porém, com a convalidação regulamentada, ficou garantida a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, às empresas, desde que cumprido o estabelecido no Convênio ICMS 190/17, dentre os quais que as empresas desistam de qualquer ação administrativa ou judicial interposta contra o lançamento de ofício decorrente do uso de créditos inerentes a aquisição de mercadorias oriundas destes Estados concedentes.

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.”

Portanto, a jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que subsiste a infração, e havendo repercussão no recolhimento do ICMS (situação do acórdão acima transrito), deve ser exigido imposto e multa, não havendo, deve ser aplicada somente a multa (situação do processo ora em análise).

Destarte, a situação em questão pode ser resumida da seguinte forma:

O disposto no inciso V do art. 312 do RICMS impede exatamente o evento que motivou o presente lançamento tributário, tendo em vista que o fornecedor da mercadoria, beneficiário do DESENVOLVE e empresa do mesmo grupo econômico do autuado, ao realizar operação de triangulação de mercadorias, acumula no estabelecimento do autuado um crédito fiscal que não existiria caso o fornecedor realizasse a venda diretamente para o destinatário final da mercadoria localizado em outra unidade da Federação.

O imposto destacado na operação interna do fornecedor para o autuado, calculado pela alíquota de 18%, suplanta o registrado na operação subsequente do autuado para destinatário localizado em outra unidade da Federação. Dessa forma, a disposição contida no inciso V do art. 312 do RICMS foi incluído na legislação, justamente para evitar que essa diferença decorrente da triangulação de mercadorias lesasse os cofres públicos.

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

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

De tudo exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 147 a 174), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após efetuar um resumo dos fatos, reiterou todos os argumentos expostos em sua Defesa, conforme descrito a seguir:

No tópico sobre a inaplicabilidade da norma de estorno prevista no inciso V, do Art. 312 do RICMS/12, em saídas interestaduais subsequentes, disse que:

- a.** As operações interestaduais são tributadas com alíquota integral (4% ou 12%), não havendo operação subsequente com menor tributação, nem isenção ou redução que justificasse o estorno do crédito, únicas hipóteses permitidas pelo Art. 155, § 2º, II da CF/88, o qual veda o estorno de créditos;
- b.** O incentivo do Programa DESENVOLVE é financeiro, e não fiscal, pois se limita à dilação do pagamento do ICMS para o fornecedor, sem qualquer impacto ou redução de carga tributária para o adquirente, conforme já reconhecido pelo próprio Estado da Bahia e pelo TJ/BA, no Mandado de Segurança Coletivo nº 0561116-73.2016.8.05.0001;
- c.** Não há ganho tributário, sendo que o crédito é legítimo, já que o adquirente não recebe qualquer benefício e arca com toda a carga tributária da aquisição;
- d.** Aplicar o estorno nesse caso violaria o pacto federativo e criaria um precedente que penaliza contribuintes que não são beneficiados por incentivos, apenas por operarem em cadeias que envolvem fornecedores incentivados.

No tópico sobre a violação na regra constitucional da não cumulatividade, sustentou que:

- a.** A Decisão recorrida não considerou os argumentos defensórios e limitou-se a afirmar, genericamente, que o crédito fiscal não é absoluto, quando a Constituição Federal garante o direito ao crédito de ICMS nas operações anteriores, vedando seu aproveitamento apenas nos casos de isenção ou não incidência;
- b.** A legislação infraconstitucional, no caso o Art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 e o Art. 30 da Lei nº 7.014/96, prevê as hipóteses em que o estorno é obrigatório, e que o caso em questão não

se enquadra nessas situações, estando a norma regulamentar estadual, que exige o estorno, extrapolando a competência do regulamento ao criar obrigação não prevista em lei, contrariando o princípio da legalidade e a separação dos poderes.

- c. O incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE não estabelece qualquer restrição ao aproveitamento do crédito de ICMS pelo adquirente, sendo o ICMS destacado normalmente nas notas fiscais.
- d. A exigência de estorno viola a isonomia e distorce os objetivos do incentivo fiscal, favorecendo fornecedores que não gozam do benefício.

No tópico que trata da tributação integral do ICMS na operação de saída e da inexistência de impacto desta operação no direito ao crédito, defendeu que é indevida a exigência de estorno de crédito de ICMS, pois a operação de saída foi integralmente tributada, já que a diferença de alíquotas interestaduais (4% ou 12%) não representa benefício fiscal, isenção ou não incidência, mas apenas uma partilha entre os Estados.

Alegou que o princípio da não cumulatividade, previsto no Art. 155 da Constituição Federal, garante o direito ao crédito sempre que houver incidência do imposto na operação anterior, estando equivocada a interpretação do inciso V, do Art. 312 do RICMS/12, pois o dispositivo só trata de hipóteses em que há não tributação ou tributação parcial na operação subsequente, o que não se aplica ao caso, uma vez que houve tributação integral.

No tópico em que aduziu ter ocorrido a convalidação superveniente do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE promovida pelo Estado da Bahia, por meio da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017, afirmou que os referidos instrumentos legais reconheceram e remitiram créditos tributários oriundos de incentivos fiscais, como o do Programa Desenvolve, mesmo que tenham sido instituídos em desacordo com a Constituição.

Destacou que o Estado da Bahia é signatário do referido Convênio e, portanto, não pode ignorar seus efeitos, os quais abrangem benefícios diretos e indiretos, inclusive em operações futuras, superando o Art. 312, V do RICMS/12, tendo sido formalizada a convalidação mediante o Decreto nº 18.270/18.

Requeru que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração ou, na remota hipótese de manutenção da exigência principal, mediante a exclusão da exigência a título de juros de mora e mula de ofício, tendo em vista a aplicação da regra do Art. 100 do CTN, bem como pela ausência de prejuízo ao Erário quanto ao recolhimento do imposto.

Pugnou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito para comprovação das suas alegações, bem como protestou pela realização de sustentação oral em sede de julgamento do Auto de Infração, e que quaisquer publicações, comunicações e intimações sejam veiculadas exclusivamente em nome de seu advogado, no endereço de e-mail e telefone que indicou.

Registrada a presença do advogado Dr. Gervásio Vinícius Leal Liberal na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental da palavra.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o ICMS relativo à falta de estorno do crédito fiscal de imposto referente a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, tendo sido verificado que o valor do imposto creditado é maior que o debitado, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas aos seus

advogados, 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.

Analizando as razões recursais e os documentos acostados aos autos, entendo que constam presentes todos os pressupostos de validação do processo legal. Não vislumbro, portanto, a ocorrência de vício que pudesse macular a integralidade da autuação, já que estão caracterizados a infração, o infrator e o montante devido, e foram bem entendidos pelo Autuado, como demonstra a própria Defesa inicial e o Recurso Voluntário ora apreciado.

Assim, não consta nos autos qualquer falha no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao Autuado para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Observo que não foram apresentadas novas provas após a impetração do Recurso Voluntário.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção.

A exigência do estorno consubstanciada neste Auto de Infração está amparada no Art. 312, V do RICMS/12, *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.”

A leitura do dispositivo acima transcrito demonstra que não se trata de estorno em razão de incentivo ou benefício fiscal nas saídas do estabelecimento, mas a legislação visou evitar, de forma correta, que ocorra acumulação de crédito fiscal incentivado em função da existência de saídas com débito de imposto inferior ao valor do imposto a ser creditado pelas entradas, oriundas de operações com benefícios fiscais.

Conforme consta no complemento da descrição da infração, as operações objeto da autuação são relativas às aquisições da empresa OLEOQUIMICA IND. E COM DE PROD. QUIM. S.A., CNPJ 07.080.388/0001-27 e IE 66.890.924, empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial, com sócios em comum, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, conforme Resoluções nº 14/2005 e 36/2018, que foram adquiridas com destaque do ICMS de 18% e posteriormente revendidas pela autuada em operações interestaduais com alíquotas de 4% e 12%, sendo exigido o estorno do imposto creditado em valor superior ao registrado nas saídas subsequentes.

O referido dispositivo não faz nenhuma restrição para a obrigatoriedade do estorno quanto ao benefício ser fiscal ou financeiro, ou se referir a isenção, redução ou qualquer outra forma de benefício, sendo tal dispositivo uma limitação à utilização do benefício fiscal concedido.

A PGE/PROFIS exarou parecer jurídico, nos autos do julgamento do Auto de Infração nº 206973.0005/18-4, Acórdão CJF nº 0242-12/21-VD, do qual fui o Relator, em resposta à Diligência solicitada por esta 2ª CJF, onde foi registrado que não há violação ao princípio da não-cumulatividade quando ocorre a limitação do montante de crédito ao valor efetivamente pago na operação anterior, mesmo que destacado fictamente no documento fiscal em razão da existência de benefício fiscal.

Portanto, não há violação ao princípio da não-cumulatividade, posto que foi determinado apenas que o valor creditado, em que há redução do valor recolhido em função de benefício fiscal neste Estado, seja limitado ao montante do valor debitado, não havendo também o porquê de se falar em violação ao pacto federativo haja vista que o estorno foi exigido em relação à operação interna.

No tocante à alegação da ocorrência de convalidação superveniente do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE promovida pelo Estado da Bahia, por meio da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017, tais dispositivos não afetam o estorno exigido neste Auto de Infração, visto que, conforme já exteriorizado, esta exigência se refere às operações internas, não afetando quaisquer operações destinadas a outras unidades da Federação.

Ressalto 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.

O Autuado requereu 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, bem como pela ausência de prejuízo ao Erário quanto ao recolhimento do imposto, mas não foi constatada a obediência a quaisquer das normas complementares ali elencadas para justificar o seu pleito.

Saliento que este entendimento já foi explicitado em diversos julgamentos neste CONSEF, todos pela subsistência do crédito tributário, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0284-11/16, 0301-11/16, 0060-11/19, 0111-11/20-VD, 0086-12/21-VD e 0242-12/21-VD.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 281082.0004/24-2, lavrado contra OXITENO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de R\$ 50.693.846,84, prevista no art. 42, VII, "b" da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS