

PROCESSO - A. I. Nº 281508.0004/14-8
RECORRENTE - FÁBRICA DE PAPEL DA BAHIA S.A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF Nº 0123-01/15
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0319-11/15

EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EM VIRTUDE DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. VENDAS DE MERCADORIAS A DESTINATÁRIOS NÃO HABILITADOS PARA OPERAR NO REGIME DE DIFERIMENTO. Excluídas as operações destinadas a empresas com CNAE contemplado no inciso XVI do art. 3º do Decreto nº 6.734/97. Não acatada a alegação de que a multa aplicada tem efeitos confiscatórios. A multa aplicada tem previsão legal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade do direito posto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF, constante no Acórdão nº 0123-01/15, que concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração epígrafado, lavrado em 22/12/2014, pela falta de recolhimento do ICMS, em virtude da realização de operações tributáveis como não tributáveis, sendo lançado imposto no valor de R\$ 46.881,36, com multa de 60%.

Consta na “Descrição dos Fatos” que o autuado recolheu o ICMS do regime normal de apuração em valor inferior ao devido pelo fato de efetuar vendas de mercadorias tributáveis sem destaque do imposto – caixas de papelão e caixas de papelão ondulado –, classificando-as como se os adquirentes tivessem certificado de habilitação com relação a tais mercadorias, porém não consta nos cadastros dos contribuintes o certificado de habilitação do diferimento para operar com as mercadorias listadas nas planilhas anexas.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 1ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 69/76):

O lançamento em discussão diz respeito à falta de recolhimento de ICMS em virtude da realização de operações tributáveis como não tributáveis, sendo lançado imposto no valor de R\$ 46.881,36, com multa de 60%.

Na descrição do fato e no enquadramento legal foi omitido um dado substancial neste caso, por não indicar que o fato em apreço tem a ver com os benefícios fiscais previstos no Decreto nº 6.734/97.

Mediante o art. 2º, III, “a”, do Decreto nº 6.734/97, com a redação dada pelo Decreto nº 7.738/99, é previsto o diferimento do lançamento do ICMS nas operações internas com insumos, embalagens, componentes, partes, peças, conjuntos, subconjuntos - acabados ou semi-acabados - pneumáticos e acessórios, exclusivamente para emprego na fabricação de produtos acabados, destinados a fabricante dos produtos mencionados no art. 1º, excetuados os segmentos indicados nos incisos V, VI e VIII do mesmo artigo, instalado neste Estado a partir de 25 de janeiro de 1997, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos deles decorrentes.

Aí está a previsão do diferimento.

Há um requisito a ser observado para fruição do benefício, previsto no art. 3º. O requisito é que os destinatários sejam estabelecimentos industriais que exerçam atividades enquadradas em algum dos códigos do CNAE-FISCAL listados nos incisos do referido artigo. Eis o que prescreve o “caput” do art. 3º:

“Art. 3º O diferimento de que trata o artigo anterior alcança somente os recebimentos efetuados por contribuintes industriais que exerçam atividades enquadradas na Classificação Nacional

de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-FISCAL) sob os códigos a seguir indicados:” [grifei]

Note-se bem: o que o dispositivo exige é que quem receba as mercadorias (o destinatário) seja estabelecimento industrial cujo código de atividade se encontre em um dos incisos do artigo em apreço.

Esse diferimento, por ser previsto em decreto esparsos, tem tratamento fiscal distinto do previsto no Regulamento do ICMS. Quero com isso dizer que os requisitos previstos no Regulamento para fruição do benefício do diferimento aplicam-se, apenas, às hipóteses de diferimento previstas no próprio Regulamento. Sendo assim, no caso de decreto esparsos, os requisitos a serem preenchidos são os expressamente previstos no próprio decreto esparsos. Se o decreto esparsos prevê que o benefício alcança somente os recebimentos efetuados por contribuintes industriais que exerçam atividades enquadradas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-FISCAL) sob os códigos listados nos incisos do art. 3º, esse requisito específico do decreto extravagante prevalece em relação aos requisitos gerais previstos no Regulamento para as hipóteses de diferimento por este contempladas. As regras especiais derrogam as gerais. Ou seja, se o Regulamento, no capítulo do diferimento, prevê para a generalidade das situações ali contempladas certa condição ou requisito, mas o legislador, ao editar o decreto esparsos, considera desnecessária a mesma exigência na situação especial por ele regulada, não pode o intérprete pretender que, por analogia, se deva exigir o preenchimento daquelas condições ou requisitos.

No caso em exame, a fiscalização não nega que o contribuinte tem direito do benefício do diferimento. O que a fiscalização entende é que, para fazer jus ao benefício, os destinatários teriam de habilitar-se previamente, como prevê o art. 344 do Regulamento. Entendo que, quando o art. 344 do Regulamento prevê que a fruição do benefício do diferimento é condicionada a que o adquirente ou destinatário requeira e obtenha previamente sua habilitação para operar nesse regime, nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento, aquele dispositivo, ao utilizar a expressão “mercadorias enquadradas no regime de diferimento”, está se referindo às mercadorias listadas nos incisos do art. 343. Mercadorias “enquadradas” no regime de diferimento são aquelas listadas no art. 343.

O art. 344 do Regulamento integra um elenco de normas para a generalidade das mercadorias “enquadradas no regime de diferimento” nos termos do art. 343. O fato de haver outras mercadorias não listadas no art. 343 do RICMS que, por força de um decreto esparsos (norma especial) possam, eventualmente, a depender das circunstâncias, ter o imposto diferido, não faz com que tais mercadorias se considerem, automaticamente, “enquadradas no regime de diferimento”. Os insumos, embalagens, componentes, partes, etc., contemplados no art. 2º, III, “a”, do Decreto nº 6.734/97 não são mercadorias “enquadradas no regime de diferimento”. Os requisitos e condições a serem atendidos nas operações com os benefícios previstos no Decreto nº 6.734/97 são os previstos no próprio decreto. As regras especiais derrogam as gerais.

A minha convicção neste caso é de que não se aplica ao diferimento do ICMS previsto nos termos do Decreto nº 6.734/97 a exigência de prévia habilitação de que cuida o art. 344 do Regulamento do Imposto para a fruição do benefício nas operações as “mercadorias enquadradas no regime de diferimento”, haja vista que os insumos em questão não integram o rol das mercadorias enquadradas no referido regime. Não se aplica a analogia para alargar a exigência de tributo ou a configuração de infração que não houve.

O que a fiscalização deveria ter feito era verificar:

- 1) se as operações são internas;*
- 2) se os destinatários são estabelecimentos industriais;*
- 3) se os códigos de atividades dos destinatários se encontram especificados em algum dos incisos do art. 3º do Decreto nº 6.734/97, com a redação dada pelo Decreto nº 7.738/99.*

De acordo com os demonstrativos às fls. 6 a 10, todos os destinatários são localizados neste Estado.

Infelizmente, o autuante deixou de indicar nos demonstrativos um dos dados mais importantes, que seria o CNAE de cada destinatário.

São apenas três os destinatários, identificados apenas pelo números dos CNPJs: 02.036.823/0001-00, 10.861.802/0001-40 e 02.279.361/0001-44.

O primeiro CNPJ, 02.036.823/0001-00, refere-se à empresa Brisa Indústria de Tecidos Tecnológicos S.A., que se dedica à fabricação de tecidos especiais, inclusive artefatos, CNAE 1354-5/00, conforme o sistema INC da SEFAZ (fl. 65). Esse CNAE não consta na listagem do art. 3º do Decreto nº 6.734/97. A empresa não está portanto habilitada para o diferimento previsto no art. 2º, III, “a”, do referido decreto.

O segundo CNPJ, 10.861.802/0001-40, refere-se à empresa RER Indústria de Embalagens Plásticas Ltda., que se dedica à fabricação de embalagens de material plástico, CNAE 2222-6/00, conforme o sistema INC da SEFAZ (fl. 66). Esse CNAE não consta na listagem do art. 3º do Decreto nº 6.734/97. A empresa não está portanto habilitada para o diferimento previsto no art. 2º, III, “a”, do referido decreto.

Porém, com relação ao terceiro CNPJ, de acordo com o sistema da Fazenda, a empresa Calçados Bibi Nordeste Ltda., CNPJ 02.279.361/0001-44, tem como atividade econômica principal a fabricação de calçados de

couro, CNAE 1531-9/01, conforme o sistema INC da SEFAZ (fl. 67). Esse código está contemplado no inciso XVI do art. 3º do Decreto nº 6.734/97, na redação dada pelo Decreto nº 11.470/09. Além disso, a citada empresa Calçados Bibi Nordeste Ltda., inscrição estadual nº 047.949.836, está habilitada a operar no regime de diferimento nas aquisições internas de insumos: Habilitação nº 86790005, conforme o sistema INC da SEFAZ (fl. 68). Devem portanto ser excluídos os valores relativos à Calçados Bibi Nordeste Ltda., CNPJ 02.279.361/0001-44, em função do demonstrativo às fls. 6/10.

O demonstrativo de débito deverá ser ajustado com base nos seguintes dados:

MÊS	VALORES LANÇADOS	VALORES EXCLUÍDOS	VALORES REMANESCENTES
Jan-2011	4.918,97	-0-	4.918,97
Fev-2011	6.016,37	-0-	6.016,37
Mar-2011	6.798,22	451,28	6.346,94
Abr-2011	7.015,95	1.739,66	5.276,29
Mai-2011	5.977,18	2.290,50	3.686,68
Jun-2011	3.481,63	1.070,27	1.016,88
Jul-2011	4.337,08	1.861,60	2.475,48
Ago-2011	2.772,18	-0-	2.772,18
Set-2011	1.023,40	-0-	1.023,40
Out-2011	1.393,29	-0-	1.393,29
Nov-2011	2.087,15	-0-	2.087,15
Dez-2011	1.059,94	-0-	1.059,94
Total			38.073,57

Quanto à alegação de que a multa aplicada tem efeitos confiscatórios e é inconstitucional por afronta ao art. 150, IV, da Constituição, o que tenho a dizer que a multa neste caso tem previsão legal, não sendo razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, o Autuado interpõe Recurso Voluntário, às fls. 87/99, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Aduz que a análise da infração cinge-se em torno da natureza jurídica e efeitos do Decreto nº 6.734/97, bem como sobre o caráter acessório da habilitação para operar com o regime de diferimento.

Neste diapasão, transcreve os arts. 1º, II e art. 3º, XLIII do Decreto nº 6.734/97, que elenca o rol de atividades e produtos que estão enquadrados no regime de diferimento.

Assevera que o ato normativo em análise, além de relacionar os produtos diferidos - insumos, embalagens, componentes, partes, peças, conjuntos, subconjuntos - acabados ou semi-acabadiços - pneumáticos e acessórios – também determina a finalidade destes, uma vez que disciplina que sejam empregados na fabricação de produtos como calçados, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia.

Repisa que a interpretação que se deve fazer no que tange à autorização para operações internas diferidas necessita de uma análise sistemática dos arts. 1º, 2º e 3º do Decreto nº 6.734/97.

Pontua que, ao revés do entendimento do autuante, em momento algum o ato normativo estabelece a habilitação como requisito essencial para comercializar com o regime de diferimento, mas apenas estipula quais são os produtos, sua finalidade e as atividades industriais, as quais estão legalmente autorizadas a comercializar com o diferimento.

Esclarece que seu objeto social é a industrialização de papel, caixa de papelão, sacos de papel, etc., e comercializou tais produtos para serem utilizados como insumos e componentes dos produtos finais - calçados, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia fabricados pelas empresas BIBI CALÇADOS LTDA. e BRISA INDÚSTRIA DE TECIDOS TECNOLÓGICOS S/A.

No seu entender, é indubitoso que a ela e seus clientes/destinatários das mercadorias cumpriram todos os requisitos autorizativos exigidos para o regime de diferimento disciplinado no Decreto nº 6.734/97.

Colaciona o anexo único do Decreto nº 6.734/97, que estabelece a relação de empresas que estão

autorizadas a usufruir do regime de diferimento.

Segue suas argumentações, no sentido de que o Decreto nº 6.734/97 expedido pelo poder Executivo, em essência, é um ato administrativo de efeitos constitutivos, pois põe o contribuinte, desde que preenchidos os requisitos da norma, numa nova situação jurídica, ou seja, nasce o direito de o contribuinte comercializar adotando o regime do diferimento.

Entende que a habilitação apenas declara uma situação jurídica preexistente. Não cria, modifica e extingue direito ou situações e sim somente ratifica.

Coaduna com a conclusão da JJF, no sentido de que a habilitação no regime de diferimento dos destinatários é meramente acessória eis que o Decreto nº 6.734/97 tem caráter de norma especial prevalecendo sobre o Regulamento do ICMS (art. 344), que tem a generalidade como característica principal.

Diverge, contudo, da não exclusão das operações de vendas destinadas à empresa Brisa Indústria de Tecidos Tecnológicos S.A., que se dedica à fabricação de tecidos especiais, inclusive artefatos.

Ressalta que a referida empresa alterou a sua razão social para BRISA INDÚSTRIA DE TECIDOS TECNOLÓGICOS S.A, conforme documento "ATA SUMÁRIA nº 11 DA ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA DA COMPANHIA SISA DO BRASIL".

Também o CNAE registrado nº 1345-5-00 foi alterado para 1764-7/00, obedecendo às disposições contidas no inciso IX no artigo 3º do Decreto nº 6.734/97.

Assim, entende que a infração é totalmente improcedente, considerando que o CNAE 1764-7/00, está devidamente contemplado para a empresa BRISA INDÚSTRIA DE TECIDOS TECNOLÓGICOS S.A (sucessora da SISA DO BRASIL S.A), e, portanto, as operações de venda estariam amparadas pelo regime do diferimento.

Por fim, aponta o caráter confiscatório da multa aplicada, requerendo sua redução, ante a inconstitucionalidade.

Não houve Parecer da Procuradoria, em razão do valor do Auto de Infração ser inferior a R\$100.000,00.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº. 0123-01/15, prolatado pela 1ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, lavrado em razão da falta de recolhimento do ICMS, em virtude da realização de operações tributáveis como não tributáveis.

A substituição tributária por diferimento está prevista no art. 7º da Lei nº 7.014/1996, abaixo transcrito:

Art. 7º. Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.

§ 3º O regulamento poderá estabelecer exigências e condições para autorizar o contribuinte a operar no regime de diferimento.

Em consonância com as determinações da Lei, foi aprovado o RICMS/1997, que assim dispõe, quanto ao diferimento:

Art. 344. Nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento, além dos demais requisitos previstos relativamente a cada espécie de produto, a fruição do benefício é condicionada a que o adquirente ou destinatário requeira e obtenha, previamente, sua habilitação para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário.

Assim, no Regime do Diferimento do ICMS a obrigação de recolher o imposto é transferida para o contribuinte adquirente do produto, cabendo a este, se habilitar perante a Secretaria da Fazenda, salvo exceções previstas na legislação.

A habilitação é imprescindível para operar no regime do diferimento, pois proporciona ao fisco maiores controles destas operações. Neste sentido, a própria legislação trouxe as hipóteses que não será necessária a habilitação.

Aqui reside minha divergência com o voto de primeira instância. O Decreto nº 6.734/97 não excluiu as operações previstas no art. 2º da obrigatoriedade de obtenção de habilitação para operar no diferimento, ao contrário, foi silente.

No meu entender se a Lei geral obriga a habilitação e a Lei especial é omissa, prevalece a Lei geral, pois se a Lei especial tivesse por objetivo excluir as operações da necessidade de habilitação, deveria ter sido expressa nesse sentido.

Para corroborar com este entendimento, verifico que o §1º do art. 5º-B expressamente prevê que não será exigida habilitação para operar no regime de diferimento, relativamente às operações de que trata aquele artigo (diferimento do lançamento e o pagamento do ICMS devido pelo recebimento do exterior ou, relativamente ao diferencial de alíquotas, pelas aquisições em outra unidade da Federação, de bens destinados ao ativo imobilizado de empresas que tenham projeto aprovado pelo Governo do Estado da Bahia para implantação ou ampliação de empreendimento hoteleiro).

Caso as operações autuadas (art. 2º do Decreto nº 6.734/97) fossem dispensadas da habilitação para o diferimento, o referido Decreto deveria ter sido expresso, como foi com os arts. 5º-B e 5º-C.

Considerando que os destinatários da recorrente não dispunham de habilitação, correta a autuação.

A arguição de que a multa aplicada tem caráter confiscatório não subsiste. O art. 150, IV, da CF, veda aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco. Sabe-se que a multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não está sujeita ao princípio da vedação ao confisco, que abarca somente os tributos.

Ademais, não se pode falar em multa confiscatória também pelo fato dela ser legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no art. 42, incisos II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Deixo de apreciar pedido de inconstitucionalidade, por este Colegiado não ter competência para tanto, consoante disposto no art. 167, I do RPAF.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281508.0004/14-8**, lavrado contra **FÁBRICA DE PAPEL DA BAHIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.073,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LNS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS