

PROCESSO	- A. I. Nº 297248.0007/13-1
RECORRENTE	- SANTO EXPEDITO INDÚSTRIA DE PAPÉIS LTDA. (SANTEX)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0144-03/14
ORIGEM	- INFRAZ CRUZ DAS ALMAS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 28/10/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0321-12/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA SUJEITA AO DIFERIMENTO. DESTAQUE IRREGULAR DO IMPOSTO EM NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. Operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento deverão ser realizadas com emissão do documento fiscal próprio. Inexistência de prejuízo ao Erário Estadual. Infração Improcedente Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2013, com ciência do contribuinte em 01/10/2013, para exigir do recorrente crédito tributário de ICMS, no valor histórico de R\$ 67.545,28 (sessenta e sete mil, quinhentos e quarente e cinco reais e vinte e oito centavos), em decorrência do cometimento de 2 infrações, das quais apenas a Infração 01, abaixo transcrita, foi objeto de Recurso Voluntário:

*Infração 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto.*

*Crédito indevido pelas entradas de mercadorias sujeitas a DIFERIMENTO do lançamento do ICMS para o momento em que ocorrer as saídas de produtos fabricados com essas mercadorias (lenha para combustão). Emissão de Notas Fiscais de Entrada pelo contribuinte com destaque irregular do imposto. Aquisição feita a fornecedor pessoa física não contribuinte do imposto.*

*ICMS no valor de R\$ 67.545,28, multa de 60%.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide, por unanimidade, da forma fundamentada “*in verbis*”:

### VOTO

*O autuado suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que não foram preenchidas as formalidades necessárias à validade da autuação, e que tal constatação autoriza a decretação de nulidade do Auto de Infração nos termos do art. 39, V do RPAF/BA. Alegou que houve um crucial equívoco do autuante ao tipificar a conduta do contribuinte, e não há que se falar em mercadoria sem incidência do imposto, mas sim, a operação deverá ser considerada não tributada. Afirmou que o autuante cometeu um grave equívoco ao tentar tipificar a conduta do contribuinte.*

*Não acato a alegação defensiva, tendo em vista que a descrição foi efetuada de forma compreensível, constando na descrição dos fatos que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadorias sujeitas ao diferimento do lançamento do imposto para o momento em que ocorrer as saídas dos produtos fabricados com essas mercadorias (lenha para combustão). Emissão de Notas Fiscais pelo contribuinte com destaque irregular do ICMS, referentes a aquisições feitas junto a fornecedor pessoa física não contribuinte do imposto.*

*A defesa foi apresentada a contento, percebendo-se que autuado tomou conhecimento da imputação tratada na autuação fiscal e das matérias em questão. O Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*Quanto a possibilidade de equívoco na indicação dos dispositivos infringidos e da multa aplicada, observo que não implica nulidade da autuação provável erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.*

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, no período de janeiro de 2009 a outubro de 2010.

Consta que a autuação se refere a crédito indevido pelas entradas de mercadorias sujeitas ao diferimento do lançamento do ICMS para o momento em que ocorrer as saídas dos produtos fabricados com essas mercadorias (lenha para combustão). Houve emissão de Notas Fiscais de Entrada pelo contribuinte com destaque irregular do imposto, correspondente às aquisições feitas junto a fornecedor pessoa física não contribuinte do imposto.

Em relação ao diferimento, vale reproduzir os artigos do RICMS-BA/97 pertinentes à matéria, para melhor entendimento dos questionamentos levantados no presente processo:

Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente:

...

XXIII - nas saídas internas de lenha, carvão vegetal, bagaço de cana-deaçúcar, resíduos de madeira, bagaço e casca de coco, eucalipto e pinheiro, com destino a estabelecimento industrial para utilização, por este, como combustível, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da industrialização, ressalvada a hipótese de entrada de madeira das referidas espécies vegetais ou de lenha para produção de carvão vegetal a ser destinado a estabelecimento habilitado a operar no regime de diferimento, caso em que o lançamento do tributo fica diferido para o momento em que ocorrer sua saída para outra unidade da Federação ou para o exterior ou a saída dos produtos resultantes da industrialização....

Art. 346. Salvo disposição regulamentar em contrário, as operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento deverão ser realizadas com emissão do documento fiscal próprio.

§ 2º Não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento.

§ 3º Os documentos fiscais referidos no parágrafo anterior serão lançados no Registro de Saídas do remetente e no Registro de Entradas do destinatário sem débito e sem crédito do imposto, respectivamente, com utilização das colunas "Valor Contábil" e "Outras".

Art. 347. O ICMS será lançado pelo responsável:

I - uma vez ocorrido o momento previsto como termo final do diferimento, ainda que a operação que encerrar o diferimento seja isenta ou não tributada;

...

Art. 499. Nas operações com madeira, estacas, mourões, lenha, carvão vegetal, bagaço de cana e bagaço de coco, além das demais disposições regulamentares inerentes às operações do gênero, observar-se-ão, especialmente, as seguintes situações:

II - diferimento, nas operações com lenha, carvão vegetal, bagaço de cana, bagaço e casca de coco, eucalipto e pinheiro destinados a utilização como combustível ou produto intermediário: art. 343, XXIII;

Art. 509. É diferido o lançamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas de lingotes e tarugos de metais não-ferrosos classificados nas posições 74.01, 74.02, 75.01, 76.01, 78.01, 79.01 e 80.01 da Tabela de Incidência do IPI, bem como nas sucessivas saídas de sucatas de metais, papel usado, aparas de papel, ossos, ferro-velho, garrafas vazias, cacos de vidro e fragmentos, retalhos ou resíduos de plásticos, de borracha, de tecidos e de outras mercadorias, com destino a estabelecimentos situados neste estado, para o momento em que ocorrer a saída:

I - das mercadorias para outra unidade da Federação ou para o exterior;

II - das mercadorias com destino a consumidor ou usuário final; ou

III - dos produtos fabricados com essas matérias-primas.

O autuado alegou que não pode ser obrigado a efetuar opção em relação a todos os produtos elencados como hipóteses de diferimento. Entende que apesar de a mercadoria comercializada – Lenha – estar enquadrada no regime do diferimento, a empresa optou por não utilizar deste benefício, disciplinado no Art. 343, XXIII c/c Art. 499, II do RICMS-BA/97. Com a aquisição da mercadoria lenha, utilizada para combustão, das mãos de produtores rurais, o requerente disse que emitiu Notas Fiscais de Entrada com o ICMS devido e destacado em campo próprio, tendo o imposto devidamente recolhido aos Cofres Públícos do Estado através da rede bancária autorizada, e todo o procedimento de emissão de Nota Fiscal atendeu o quanto preceitua o art. 229 do RICMS-BA.

Conforme esclarecimentos da autuante, o contribuinte juntou aos presentes autos planilhas e cópias de notas

*fiscais, por ele emitidas, que provam o fato de que cometeu infração contra a legislação tributária deste Estado, ao se creditar pelas aquisições de lenha para combustão - adquiridas junto à pessoa física, e o fato de o autuado ter sido habilitado a operar sob o regime de diferimento não lhe dá liberdade de agir em desconformidade com as determinações legais e regulamentares, especialmente os arts. 343, inciso XXIII e 346 e parágrafos, do RICMS/97, vigente à época dos fatos.*

*Entendo que assiste razão ao autuante, haja vista que as operações em comento, efetuadas com mercadoria enquadrada no regime de diferimento devem ser realizadas com emissão do documento fiscal próprio, mas não é permitido o destaque do imposto nesses documentos fiscais, por se tratar de operações beneficiadas com o regime de diferimento. Por isso, não há que se falar em recolhimento do tributo quando da entrada dessa mercadoria.*

*O defendente afirmou que em todas as operações que realizou não adotou o benefício do diferimento, e todos os impostos foram recolhidos, conforme Documentos de Arrecadação de Tributos Estaduais – DAEs que acostou aos autos como prova material de sua alegação. Disse que todas as notas fiscais foram escrituradas no livro Registro de Entradas da empresa e não foram vistas ou localizadas pelo preposto fiscal quando do levantamento para adoção dos procedimentos de auditoria fiscal.*

*Na informação fiscal, o autuante esclareceu que as cópias dos DAEs juntadas pelo defendente não trazem a indicação das notas fiscais a que se referem, além de utilizarem o código próprio da receita específica para o ICMS REGIME NORMAL - INDÚSTRIA. Neste caso, não ficou comprovada a alegação defensiva de que foi recolhido o ICMS quando da entrada das mercadorias.*

*Observo que no caso de recolhimento indevido, cabe ao contribuinte requerer a restituição do indébito, ou compensação do imposto pago indevidamente quando da quitação do Auto de Infração, haja vista que nesta fase processual não há possibilidade de se fazer essa compensação.*

*Vale salientar que basta a mera leitura dos dispositivos do RICMS/BA que tratam do diferimento para se verificar que não há previsão de creditamento do imposto em relação às aquisições de mercadorias sujeitas ao diferimento e o contribuinte não pode adotar método próprio de apuração do imposto, em desconformidade com a legislação pertinente.*

*Considerando que as operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento deverão ser realizadas com emissão do documento fiscal próprio; que não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a essas operações, foi constatada a utilização indevida de crédito fiscal. Assim, concluo pela procedência deste item do presente Auto de Infração.*

*Infração 02: Apresentação de DMAs zeradas, apesar de ter havido operações no período, meses de fevereiro e março de 2010, sendo exigida multa de R\$140,00 em cada mês, totalizando R\$280,00.*

*Observo que as informações prestadas na DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) são fundamentais para o gerenciamento fiscal da situação do contribuinte, para planejamento fiscal e para o cálculo dos valores a serem destinados a cada município, considerando a previsão constitucional da participação dos municípios na arrecadação estadual do ICMS. Se o contribuinte erra ao prestar as informações, deve apresentar DMA retificadora.*

*Nas razões de defesa, o autuado não contestou este item do Auto de Infração. Portanto, é subsistente a exigência da penalidade aplicada, inexistindo controvérsias.*

*O defendente requereu que as intimações de todos os atos sejam feitas em nome do Advogado do autuado, no endereço indicado nas razões de defesa. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão de primeiro grau, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, alegando, no mérito, que o ICMS é imposto apurado segundo a sistemática de débitos e créditos, de forma que os créditos, quando registrados na sua escrita fiscal, constituirão fator de redução dos débitos relativos às saídas de mercadorias e serviços tributados que o contribuinte efetuar. Assim, se o número relativo aos créditos, ao final do mês, for maior do que o pertinente aos débitos, o contribuinte tem, de fato, apurado o saldo credor, não devendo nada recolher aos cofres públicos.

Assevera que o diferimento tributário é uma hipótese de substituição tributária sem margem de agregação de valor, afinal a operação diferida é tributada normalmente. Entretanto, o

recolhimento do imposto é transferido para o elo seguinte da cadeira econômica.

Afirma que, apesar de ser juridicamente uma operação tributada, não há economicamente imposto a recolher na operação diferida, já que este fica transferido para a operação seguinte. Assim, conclui que o diferimento apenas simplifica a fórmula do recebimento do ICMS e que a adesão à esta sistemática é uma faculdade do contribuinte, desde que não cause prejuízo ao erário.

Cita o princípio da verdade material na busca por demonstrar que sua conduta não foi ilícita uma vez que não adotou em suas operações com mercadorias o regime de diferimento, todavia, apurou e recolheu o ICMS pelo Regime Normal de Apuração.

Invoca o princípio constitucional da autotutela, para que a autoridade administrativa reaprecie os atos, anulando-os ou revogando-os sempre que estes se apresentem em afronta ao ordenamento jurídico.

Conclui sua peça recursal contestando a cobrança de multa, por entender que esta possui caráter confiscatório e punitivo, uma vez não observadas as garantias constitucionais do contribuinte. Prossegue dizendo que cabe a multa gerada ser proporcional e correspondente ao valor real dos fatos, o que, segundo, a Recorrente, não procede.

Por fim, requer seja anulado o presente Auto de Infração, levando em consideração todos os fundamentos aduzidos, bem como o cancelamento da multa gerada em comento.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 5ª JJF deste CONSEF, Acórdão JJF 0144-03/14, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O recurso, tempestivamente interposto, versa em sua inteireza acerca da infração 01, na qual exige do sujeito passivo o recolhimento do ICMS indevidamente creditado, em face a aquisições de Lenha de pessoa física, única matéria a ser tratada no presente voto.

O recorrente em seu Recurso aduz em apertada síntese que:

- I. em que pese reconhecer que as aquisições de lenha de pessoa física estão sujeitas ao diferimento, deixou de fazê-lo, recolhendo o tributo quando da aquisição correspondente;
- II. procedeu à utilização do crédito fiscal com base nos valores com base nas notas fiscais correspondentes;
- III. alega ser o diferimento uma faculdade do contribuinte e junta, ainda em sede de defesa, os DAE's e Livros de Entrada, com o propósito de demonstrar que seu procedimento não gerou qualquer prejuízo ao Erário Estadual.

Preliminarmente à análise do procedimento adotado pelo contribuinte é indispensável estabelecer que a tese do recorrente de que o diferimento seria uma “opção” não pode prosperar.

É indiscutível que, o art. 343 estabelece que o lançamento do ICMS incidente nas aquisições internas de lenha – dentre outros, é diferido para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da industrialização, havendo, inclusive, vedação expressa no art. 346 quanto ao destaque do imposto comento.

Neste contexto, parece-me que houve o cometimento de infração do contribuinte, entretanto, este não é o único argumento que precisa ser analisado no presente caso, para a manutenção da exação. Isto porque, pelo que se verifica dos autos, apesar da legislação estabelecer como termo final do diferimento o momento da saída do produto industrializado, o recorrente antecipou o recolhimento o tendo feito no momento de sua aquisição.

Ao cotejarmos os valores lançados no auto de infração com aqueles recolhidos pela recorrente

verifica-se a identidade entre estes, na forma demonstrada no quadro a seguir:

Mês	Valor Autuado	Valor Creditado	Valor Recolhido	Data de Recolhimento
Janeiro/2009	3.340,20	3.545,69	3.545,69	09/02/2009
Fevereiro/2009	3.452,89	3.846,78	3.846,78	09/03/2009
Março/2009	2.145,09	2.454,72	2.454,72	09/04/2009
Abri/2009	3.455,07	3.463,10	3.463,10	11/05/2009
Maio/2009	4.312,72	4.481,14	4.481,14	09/06/2009
Junho/2009	4.506,40	3.755,47	3.755,47	09/07/2009
Julho/2009	2.729,02	3.042,00	3.042,00	09/08/2009
Agosto/2009	4.652,98	4.652,92	4.652,98	09/09/2009
Setembro/2009	3.188,97	3.522,30	3.522,23	09/10/2009
Outubro/2009	2.988,98	2.989,03	2.988,98	09/11/2009
Novembro/2009	3.919,20	4.097,58	4.097,51	09/12/2009
Dezembro/2009	2.247,09	2.175,75	2.175,70	11/01/2010
Janeiro/2010	3.752,29	4.416,02	4.415,94	09/02/2010
Fevereiro/2010	1.787,63	2.680,07	2.680,07	09/03/2010
Março/2010	2.998,92	3.465,94	3.465,94	09/04/2010
Abri/2010	4.338,12	4.889,40	4.889,33	10/05/2010
Maio/2010	3.468,54	5.993,81	5.993,70	09/06/2010
Junho/2010	2.028,09	3.923,72	3.923,64	09/07/2010
Julho/2010	2.200,48	8.285,29	8.285,17	09/08/2010
Agosto/2010	3.160,98	8.039,52	8.039,38	09/09/2010
Setembro/2010	1.316,30	8.081,29	8.081,13	11/10/2010
Outubro/2010	1.555,32	8.400,18	8.400,06	09/11/2010
<b>Total</b>	<b>67.545,28</b>	<b>100.201,72</b>	<b>100.200,66</b>	

As diferenças existentes decorrem, em sua maioria, da não inclusão de notas fiscais no levantamento elaborado pelo autuante. No mês de junho de 2009, verifica-se que o fiscal lançou as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 4438 e 4440 em duplicidade, motivo pelo qual o valor exigido na autuação é superior ao montante recolhido pela recorrente.

É de ver-se, portanto que, apesar dos DAE's acostados terem sido emitidos com a utilização do código de arrecadação 0806, próprio para o ICMS regime normal de apuração, e que apenas dois deles fazem referência expressa a notas fiscais incluídas no levantamento fiscal - é possível proceder-se, com razoável segurança, a vinculação dos valores recolhidos pela empresa com aqueles por ela creditados.

Desta forma, a despeito de ter comprovadamente descumprido com os ditames legais que exigem o diferimento das operações que realiza com lenha, este não resultou em qualquer prejuízo ao Erário Público. Isto por que, apesar do elemento temporal não ter sido obedecido pelo recorrente a consequência foi benéfica para o Estado, uma vez que o contribuinte acabou por antecipar um recolhimento que somente seria feito quando da saída de seu produto final.

Assim, caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração, pode-se até perquirir um verdadeiro bis in idem ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, em futuros questionamentos judiciais, com custas e ônus sucumbenciais provavelmente desfavoráveis ao Estado.

*Ex positis*, voto pela PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE a infração fiscal 1.

Apesar de prejudicada a alegação do caráter confiscatório da multa, de toda sorte a arguição de confiscatoriedade não poderia ser acolhida, visto que a imposição fiscal decorre de expressa previsão da Lei n<sup>o</sup> 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup> 7.629/99, ao argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

#### VOTO DIVERGENTE (Infração 1)

Divirjo da eminent relatora no que concerne à infração 01, de acordo com as razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

O art. 157 do RPAF-BA/1999 estatui que, uma vez verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, restando demonstrado o cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

Muito bem, de fato, o procedimento do sujeito passivo não prejudicou o Erário, porquanto anulou os efeitos lesivos dos lançamentos dos créditos indevidos com os respectivos pagamentos do ICMS, o qual estava amparado pelo instituto do diferimento para o momento da saída do estabelecimento.

Equivoca-se substancialmente o contribuinte ao aduzir que possui a faculdade de diferir, pois essa espécie de substituição tributária não é uma opção, mas um dever, do que resultam as obrigações previstas na legislação, principais e instrumentais (acessórias), que devem ser fielmente observadas pelos particulares, sem margens para adoção de medidas ali não previstas.

Tendo em vista os lançamentos e pagamentos equivocados, assim como a inobservância às normas que regulam o diferimento, concluo, relativamente à primeira imputação e em obediência ao art. 157 do RPAF-BA/1999, que deve ser aplicada a multa prevista no art. 42, XXII da Lei 7.014/1996, abaixo transcrita.

*XXII - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente na Lei. A redação atual do inciso XXII da cabeça do art. 42 foi dada pela Lei 12.917, de 31/10/2013. A redação anterior dada ao inciso XXII da cabeça do art. 42, estatuída pela Lei 8.534, de 13/12/2002, dispunha sobre a multa de R\$ 50,00 (cinquenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente na Lei.*

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 297248.0007/13-1, lavrado contra **SANTO EXPEDITO INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA. (SANTEX)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$280,00**, prevista no art. 42, XVIII, “c”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) - Conselheiros: Evany Cândida Vieira dos Santos, Luiz Alberto Amaral Oliveira, Alessandra Brandão Barbosa e José Antônio Marques Ribeiro.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1) - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes e Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de outubro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

EVANY CANDIDA VIEIRA DOS SANTOS - RELATORA

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 1)

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS