

**A. I. N°** - 207140.0034/14-0  
**AUTUADO** - OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JAIR DA SILVA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 17072015

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0104-01/15**

**EMENTA:** ICMS. DIFERIMENTO. AQUISIÇÕES DE VAPOR D'ÁGUA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO DESTINATÁRIO. O lançamento do imposto incidente nas saídas internas de vapor d'água é diferido para o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, e portanto o lançamento atende à previsão regulamentar, pois foi no estabelecimento do autuado que se encerrou o diferimento. Mantido o lançamento. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO RELATIVO AO IMPOSTO DIFERIDO QUE DEIXOU DE SER PAGO. Fato intimamente relacionado com o do tópico anterior – o crédito glosado correspondente, exatamente, ao valor do imposto diferido. O ICMS é um tributo não cumulativo. O contribuinte, ao se debitar do imposto incidente em suas operações, tem direito ao crédito do tributo incidente nas operações anteriores. No tópico precedente (“a”), está sendo lançado o imposto cujo diferimento se encerrou na entrada da mercadoria no estabelecimento do autuado, e, em consequência desse lançamento, torna-se automaticamente legítimo o crédito do imposto lançado, sendo por conseguinte indevida a glosa do crédito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11.6.14, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do “ICMS substituído por diferimento” [*sic*], na condição de responsável pelo imposto diferido, sendo lançado tributo no valor de R\$7.682.338,83, com multa de 60%. Consta um adendo na descrição do fato informando que se trata de aquisições de vapor d'água cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, em que a responsabilidade pelo imposto foi transferida para o adquirente ou destinatário, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme art. 343, XIX, do RICMS/97, tendo o autuado dado entrada daquela mercadoria sem o pagamento do ICMS diferido, em desacordo com o art. 347, I;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$7.682.338,83, com multa de 60%. Consta um adendo na descrição do fato informando que se trata de aquisições de vapor d'água cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, em que a responsabilidade pelo imposto foi transferida para o adquirente ou destinatário, na condição de sujeito passivo por

substituição, conforme art. 343, XIX, do RICMS/97, tendo o autuado utilizado crédito fiscal sem o pagamento do ICMS diferido.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 45/64) explicando como os insumos foram adquiridos, com a correta apuração e recolhimento do imposto. Diz que a sua indústria adquire vapor d'água da empresa Oxiteno Nordeste S.A. Indústria e Comércio, o qual é aplicado como insumo no seu processo produtivo. Aduz que tais operações, até 1.11.11, quando passou a vigorar o art. 10 do Decreto nº 13.339/11, que revogou o inciso XIX do art. 343 do RICMS/97, estavam sujeitas ao regime de diferimento, e por isso, ao adquirir o vapor d'água, sua empresa tinha a obrigação de efetuar o recolhimento do ICMS devido pela Oxiteno, porém, no período autuado (janeiro de 2010 a outubro de 2011), a Oxiteno, contribuinte de direito, emitiu as Notas Fiscais de saída com o destaque do imposto e o subsequente recolhimento do tributo, conforme demonstram as Notas Fiscais listadas pela fiscalização, cujas cópias foram anexadas à defesa com as correspondentes escriturações no Registro de Saídas da Oxiteno.

Considera que, como não foi observado o regime de diferimento previsto no art. 343, XIX, do RICMS, mera técnica de arrecadação, a fiscalização interpretou pela nova exigência do ICMS, já recolhido pelo remetente, agora em face do destinatário, e também glosou o crédito.

Reclama que o procedimento fiscal acabou alterando a lógica jurídica, promovendo dupla exigência do imposto, bem como negando a apropriação de crédito legítimo, conforme quadro demonstrativo que apresenta em seguida.

Passa a pontuar considerações acerca da improcedência do item 1º, com a prova de que o imposto foi pago. Observa que o fundamento central da autuação é o art. 343, XIX, do RICMS, que antes de ser revogado previa a responsabilidade do adquirente do vapor d'água. Sustenta que a regra assinalada consiste em metodologia de recolhimento instituída como política tributária a serviço da simplificação e eficiência na arrecadação do ICMS, traduzindo mera forma de recolhimento instituída pelo Estado, não se tratando, portanto, de incentivo fiscal ou de instrumento que repercute na criação ou majoração do tributo, havendo apenas um deslocamento do momento da arrecadação do imposto, sem qualquer desoneração. Aduz que, segundo o entendimento doutrinário e jurisprudencial, o diferimento é uma metodologia de recolhimento instituído como política tributária, sem repercussão na majoração, diminuição, criação ou extinção do tributo. Cita nesse sentido decisões do STF e trabalhos doutrinários.

Frisa que, diante da inequívoca natureza de mera técnica de arrecadação, pode o contribuinte comprovar por outros meios que houve efetivo recolhimento do imposto, e neste caso, já estando demonstrado que as Notas Fiscais de saída listadas pela fiscalização foram escrituradas pela remetente, a Oxiteno, não há por que se falar em falta de recolhimento de ICMS, pois a inobservância da técnica de arrecadação sob o regime de diferimento não implica a formação de uma nova incidência ou fato gerador do imposto, e, sendo mantida esta infração, estará sendo convalidada a incidência da mesma exação duas vezes sobre o mesmo fato, já que o ICMS foi devidamente debitado pela remetente, a Oxiteno.

Pondera que, eventualmente, é possível admitir a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, porém jamais uma dupla incidência do imposto sobre um mesmo fato gerador.

Considera que o lançamento deve ser declarado improcedente, sem prejuízo da realização de diligência fiscal para comprovação de que houve débito do ICMS pelo remetente, caso prevaleça alguma dúvida.

Quanto ao item 2º, também sustenta ser improcedente, pontuando não haver dúvida que a legislação autoriza a apropriação do crédito nas aquisições de vapor d'água. Tece considerações acerca da sistemática da não cumulatividade. Argumenta que no presente caso a comprovação de que houve débito do imposto nas saídas de vapor d'água da empresa remetente não deixa dúvidas

quanto ao direito de apropriar e manter o crédito, que foi glosado exclusivamente por não ter sido recolhido o imposto na técnica do diferimento.

Considera que a presente autuação é fruto da aplicação da forma sobre o direito material. Pondera que a interpretação jurídica deve ser feita de acordo com os princípios da finalidade, da adequação e da simplicidade. Argumenta que a adequação entre meios e fins deve prevalecer neste caso, pois a justiça há de ser feita com os devidos temperamentos ao texto literal da lei, uma vez que o direito não fica alheio às realidades sociais nem se divorcia do bom senso, devendo a sua compreensão ser ajustada ao propósito da norma, que neste caso é a apropriação do crédito nas aquisições de insumos previamente tributados.

Observa que a própria legislação estadual prevê expressamente a possibilidade de apropriação do crédito nesta situação, nos arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 e no art. 348, § 4º, III, do RICMS/97.

Sustenta que, apesar de as operações não terem sido praticadas sob o regime de diferimento do ICMS, há inequívoca comprovação de que houve prévio pagamento do imposto pela remetente, a Oxiten, não havendo qualquer vedação na legislação estadual quanto ao direito de apropriação do crédito nas operações autuadas.

Destaca que o fiscal autuante não contestou os valores debitados pela Oxiten ou creditados pela autuada, mas apenas a inobservância da técnica de diferimento.

Conclui considerando que deve ser revista a glosa realizada.

Apela para a observância dos princípios da verdade material e da razoabilidade.

Pede que os lançamentos sejam declarados improcedentes. Requer que, se houver alguma dúvida, seja determinada diligência para confirmar a efetiva tributação do ICMS em todas as operações autuadas. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 245/250) assinalando que a análise das infrações 1ª e 2ª deve ser feita em conjunto, pois o direito ao crédito das aquisições de vapor d'água só estaria assegurado com o pagamento do imposto devido pelo adquirente.

Observa que o autuado não contestou os fatos imputados, defendendo tão somente a tese de que diferimento é mera técnica de arrecadação, não cabendo nova imposição do imposto, já que o remetente teria recolhido o tributo, ficando ainda assegurado o direito ao crédito.

Contrapõe então que o Regulamento, ao transferir a responsabilidade do fornecedor para o adquirente ou destinatário das mercadorias, tornou a tributação efetuada por fornecedor irregular e inidôneo o crédito utilizado pelo adquirente, de modo que é defeso ao contribuinte se eximir das suas responsabilidades tributárias, ao arrepio da lei, mormente em se tratando de obrigação principal.

Considera que não há como se falar em ocorrência de fato gerador do ICMS nas operações de saídas de vapor do estabelecimento remetente, quando a legislação determina a incidência do imposto nas “operações de entrada” *[sic]* no estabelecimento do adquirente, e da mesma forma não se pode alegar legitimidade na utilização de crédito fiscal irregular.

Aduz que, com relação ao prejuízo do Estado, isso não faz parte da autuação, mas não se pode deixar passar em brancas nuvens a observação do autuado, imaginando-se a hipótese remota de este Auto de Infração ser julgado improcedente, tendo o autuado direito ao crédito e o fornecedor continuaria com o débito fiscal irregular, e, assim, enquanto não extinto o prazo decadencial, a qualquer momento a Oxiten poderia estornar o débito fiscal irregular e o fisco nada poderia fazer, posto que o contribuinte estaria respaldado na legislação, caso em que o grupo Oxiten poderia ficar com os dois créditos, o crédito fiscal irregular da Oleoquímica e o estorno de débito regular efetuado pela Oxiten.

Quanto à aplicação de penalidade por inobservância de obrigação acessória, o fiscal considera que, para efeitos práticos, não está sendo exigido o imposto, uma vez que, efetivamente, se procura corrigir uma irregularidade de lançamentos.

Diz que, como o fornecedor e o destinatário são empresas do mesmo grupo, após o pagamento do item 1º o imposto debitado irregularmente pelo remetente, Oxiten, poderá ser estornado e, com o pagamento do item 2º, o crédito fiscal do principal poderá ser utilizado pelo adquirente, Oleoquímica, restando tão somente a penalidade pela inobservância do regime do diferimento, conforme pleiteado pela impugnante.

Argumenta que ninguém pode alegar a própria ilegalidade em benefício próprio, e o contribuinte assumiu o risco de um procedimento irregular, cabendo ao fisco trazer à legalidade os fatos decorrentes.

Aduz que o lançamento da obrigação principal pode ser neutralizado mediante estorno de débito e novo lançamento do crédito fiscal, podendo a multa ser reduzida, mas o Auto de Infração deve subsistir.

Quanto à invocação do princípio da verdade material, considera que não se verificam elementos que justifiquem a sua aplicação, porque tudo o que consta na autuação é a pura verdade.

No que tange ao princípio da razoabilidade, diz o fiscal que, em que pese a aparente dupla tributação da mesma operação e da glosa do crédito fiscal considerado legítimo pelo autuado, verifica-se que, uma vez regularizados os lançamentos com o pagamento do presente Auto de Infração, o débito fiscal lançado pela Oxiten nas operações de saída de vapor poderá ser estornado e o crédito fiscal da Oleoquímica, ora glosado, poderá ser relançado na escrita fiscal, ficando desfeito assim o “bis in idem” e a glosa dos créditos ficaria sem efeito prático.

Tece considerações acerca do direito ao crédito.

Opina pela procedência dos lançamentos.

O processo foi julgado em primeira instância, mediante o Acórdão JJF 0211-01/14 (fls. 254/259), declarando nulo o item 1º e mantendo o item 2º.

A 2ª Câmara, pelo Acórdão CJF 0089-12/15 (fls. 306/309), anulou o julgamento de primeira instância e devolveu os autos a esta Junta para novo julgamento.

O autuado protocolou petição (fls. 325/330) assinalando o teor dos votos proferidos nos autos do Processo nº 207140.0023/12.-1.

## VOTO

Os lançamentos em discussão nestes autos referem-se a duas situações intimamente relacionadas entre si: *a)* falta de recolhimento do “ICMS substituído por diferimento” [leia-se: falta de recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária por diferimento], em virtude de o autuado ter recebido vapor d’água, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de diferimento, sendo a responsabilidade pelo imposto transferida para o adquirente ou destinatário, na condição de sujeito passivo por substituição, tendo o autuado dado entrada daquela mercadoria sem o pagamento do ICMS diferido, e *b)* o imposto correspondente foi utilizado como crédito.

Ou seja, o item 1º trata da falta de recolhimento, pelo autuado, do ICMS cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade que lhe é atribuída por lei, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o fato que encerra a fase de diferimento do lançamento do imposto, relativamente a aquisições de vapor d’água em operações internas, nos termos do inciso XIX do art. 343 do RICMS/97, e o item 2º cuida

da glosa do crédito fiscal porque o autuado não recolheu o imposto diferido relativo a tais operações.

Note-se que o crédito glosado (item 2º) correspondente exatamente ao valor do imposto que deixou de ser pago (item 1º).

Na informação prestada, a autoridade fiscal que efetuou o lançamento manifestou o entendimento de que o Regulamento, ao transferir a responsabilidade do fornecedor para o adquirente ou destinatário das mercadorias, tornou a tributação efetuada por fornecedor irregular e inidôneo o crédito utilizado pelo adquirente. O autuante considera que estaria havendo apenas uma “aparente” dupla tributação da mesma operação. A seu ver, a “regularização” se operaria assim: o contribuinte deveria efetuar o pagamento do Auto de Infração; a Oxiteno faria o estorno do débito fiscal lançado por ela nas operações de saída de vapor; o crédito fiscal da Oleoquímica, ora glosado, poderia ser “relançado” na escrita fiscal, ficando desfeito assim o “bis in idem” e a glosa dos créditos ficaria sem efeito prático.

Na descrição do fato, foi omitido um dado substancial: o imposto que deveria ser recolhido pelo destinatário havia sido destacado nas Notas Fiscais pelo remetente.

Conforme já decidiu a 2ª Câmara no Acórdão CJP 0089-12/15, o termo final da suspensão do pagamento do imposto neste caso ocorreu na entrada da mercadoria nas instalações físicas do destinatário, e por isso ele tem responsabilidade legal pelo adimplemento da obrigação tributária principal. Também decidiu a 2ª Câmara no supracitado acórdão que, relativamente ao equivocado destaque do imposto nas Notas Fiscais emitidas pelo remetente, a Oxiteno Nordeste S.A., esta é uma pessoa jurídica estranha à presente relação de direito processual.

Sendo assim, no tocante ao lançamento do item 1º, deixando de lado as peculiaridades deste caso e considerando que, literalmente, nos termos do art. 343, XIX, do RICMS/97, é diferido o lançamento do ICMS incidente nas saídas internas de vapor d'água, para o momento em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, fica patente que o lançamento atende à previsão regulamentar, pois foi no estabelecimento do autuado que se encerrou o diferimento. Mantenho o lançamento do item 1º.

A sorte do item 2º está atrelada ao item 1º. O ICMS é um tributo não cumulativo. O contribuinte, ao se debitar do imposto incidente em suas operações, tem direito ao crédito do tributo incidente nas operações anteriores. Aqui está sendo lançado o imposto cujo diferimento se encerrou na entrada da mercadoria no estabelecimento do autuado, objeto do item 1º, e, em consequência desse lançamento, torna-se automaticamente legítimo o crédito do imposto lançado, sendo por conseguinte indevida a glosa do crédito do item 2º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207140.0034/14-0**, lavrado contra **OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.682.338,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR