

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0081/15-5
RECORRENTE - NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (FORTLEV)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0034-02/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/08/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0275-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO DIFERIMENTO. DESTAQUE DO IMPOSTO NO DOCUMENTO FISCAL. Restou comprovado o aproveitamento indevido, como crédito, do valor do ICMS destacado em documentos fiscais de entradas de mercadorias ao abrigo do diferimento, procedimento vedado pelo RICMS/97. Entretanto, restou comprovada a escrituração nos livros fiscais da Braskem S/A, a título de débito, dos valores de ICMS destacados nas notas fiscais relacionadas nesta autuação, não havendo como, sem ferir de morte o princípio da não cumulatividade do imposto, recusar ao recorrente o direito de se creditar de tais importâncias. Ressalte-se, ainda, que, se acaso fosse julgado procedente o presente lançamento de ofício, haveria o indesejável *bis in idem*, haja vista que: **a)** foi lançado o débito do ICMS na escrituração fiscal da empresa remetente, além do débito ocorrido nas operações de saídas dos produtos resultantes da industrialização das matérias primas objeto desta autuação; **b)** a empresa Braskem S/A não mais poderia pleitear a restituição dos valores de débito destacados indevidamente nos documentos fiscais, porém lançados em seus livros fiscais no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, em face da incidência do prazo decadencial de cinco anos, contados da emissão de cada nota fiscal, nos termos do artigo 33 da Lei nº 7.014/96 c/c o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Em consequência, legítimo o crédito fiscal utilizado pelo recorrente. Por fim, foi decretada, de ofício, a decadência, dos débitos referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de março, abril e maio de 2010. Alterada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/15 para imputar ao contribuinte o cometimento da infração abaixo descrita:

Infração 1 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de março a maio e outubro de 2010, março, abril e dezembro de 2011, conforme demonstrativo às fls. 08 e 09. Valor do ICMS: R\$635.301,81. Multa: 60%.

Em complemento consta o seguinte: “Referente às sucessivas entradas de mercadorias – Polietileno natural, Polietileno alta densidade linear e Masterbatches, oriundas do Estado da Bahia, beneficiadas pelo instituto do diferimento do ICMS para o momento das saídas pela Resolução DESENVOLVE nº 160/2006, sob CFOP 1910, conforme Anexo F – Diferimento CFOP 1910, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

Trata de acusação de apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, sobre as sucessivas entradas de produtos destinados ao uso como matéria-prima no processo industrial, uma vez que há previsão de diferimento do ICMS para a operação, conforme consta na Resolução DESENVOLVE nº 160/2006, o artigo 1º, I, in verbis:

Art. 1º - Considerar habilitado aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o projeto da NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 03.970.326/0001-30, instalada no município de Camaçari – neste Estado, para produzir compostos de polietileno pigmentados, micronizados e pelletizados, telhas translúcidas, tanques, caixas d’água e peças técnicas, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

I – Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições internas de polietilenos e masterbatches, de estabelecimentos industriais onde sejam exercidas as atividades enquadradas na CNAE-Fiscal sob o código nº 2431-7/00, nos termos do item 4, alínea a, inciso XI e inciso XII do artigo 2º do decreto nº 6.734/97 e alterações, para o momento em que ocorrer a saídas dos produtos resultantes da sua industrialização. (grifo nosso).

As notas fiscais que dão suporte a acusação fiscal estão relacionadas na planilha às fls.08 e 09.

O autuado em sua peça de defesa não apontou qualquer erro nos números, nem negou que se referem a aquisição de Polietileno natural, Polietileno alta densidade linear e Masterbatches, oriundas do Estado da Bahia, beneficiadas pelo instituto do diferimento do ICMS para o momento das saídas pela Resolução do Desenvolve nº 160/2006, sob o CFOP 1910, conforme anexo F – Diferimento CFOP 1910. Também não negou que realmente tivesse apropriado em sua escrita fiscal os valores constantes no levantamento fiscal e que foram objeto do lançamento tributário.

Portanto, verifico não haver qualquer contenda em relação ao tipo e utilização da mercadoria no processo industrial do Autuado.

Pelo que se vê, a lide está pautada na premissa da fiscalização de que os valores que possuem saída abarcada pelo diferimento, não devem ser objeto de crédito por parte das empresas adquirentes, ainda que estes valores tenham sido destacados nas notas fiscais e por via de consequência, pagos pelo seu fornecedor.

No entanto, a discordância in casu reside no entendimento do sujeito passivo de que, sendo produto utilizado no processo de industrialização e, conforme natureza não cumulativa do ICMS, é assegurado o direito ao aproveitamento do crédito, já que este efetivamente existiu na operação anterior.

Entretanto, a legislação tributária do Estado da Bahia não respalda o posicionamento do autuado, visto que o diferimento do imposto é técnica impositiva de tributação, a qual o RICMS/BA, não concede ao contribuinte margem de opção e renúncia à sua utilização.

Ou seja, a regra contida na legislação tributária, que trata do diferimento para os produtos objeto da autuação, é impositiva/obrigatória e não, facultativa, na medida em que o estabelecimento autuado se encontrava habilitado no Desenvolve pela Resolução nº 160/2006. Entendo que não poderia, portanto, o remetente da mercadoria destacar o ICMS nos documentos fiscais, renunciando ao diferimento.

Respaldo este entendimento no artigo 7º da Lei nº 7.014/96, no qual atribui ao adquirente a responsabilidade pelo pagamento do imposto, no caso, sobre as mercadorias objeto da autuação, pelo regime de substituição tributária por diferimento.

Desta forma, o destaque do ICMS é vedado, e no presente caso, incorreto, sendo defeso o creditamento do imposto por parte do destinatário das mercadorias, consoante a norma prevista no artigo 97, inciso IV, alínea “a”, do RICMS/97.

Considerando, pois, a previsão de diferimento do ICMS para as saídas dos produtos objeto da autuação, com destino a estabelecimento industrial, para ser utilizado como matéria-prima, ainda que o imposto relativo a esta operação esteja destacado no documento fiscal de aquisição, concluo que foi correto o procedimento da fiscalização, haja vista que de fato não poderia o autuado ter lançado o crédito objeto do presente lançamento tributário.

Pelo acima alinhado, não ocorreu descumprimento por parte da fiscalização do princípio da não-

cumulatividade, sendo que, as questões sobre inconstitucionalidade argüidas na defesa não se incluem na competência do órgão julgador na instância administrativa. (Art.167, I, do RPAF/99).

Sendo assim, o ICMS destacado indevidamente nos documentos cabe pedido de restituição pelo remetente, visto este não é o responsável pelo pagamento do imposto nas operações de que cuidam os autos.

Ante o exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário, alegando que, quando recebeu os documentos comprobatórios relativos às aquisições objeto da autuação, *“efetuiu os procedimentos adequados a qualquer entrada documental: (i) verificou a idoneidade dos documentos, (ii) analisou as informações dos itens adquiridos, (iii) identificou a existência de destaque de ICMS e, por fim, (iv) procedeu ao creditamento dos valores pagos pelos seus fornecedores, respeitando, então, o regime da não-cumulatividade”*.

Com isso, entende que não houve transgressão às leis vigentes e, mesmo com o diferimento, *“uma vez havendo o débito por parte do fornecedor, poderia o destinatário da mercadoria efetuar o lançamento a crédito em sua escrita fiscal, consagrando assim o princípio da não-cumulatividade”*.

Argumenta que, *“sendo o diferimento um benefício concedido pelas Autoridades Fiscais, este corresponde a um regime de tributação implementado para auxiliar na continuidade das empresas e, assim sendo, não deve ser entendido de maneira impositiva, tampouco inflexível”*.

Acrescenta que o órgão julgador de primeira instância deixou de apreciar seus argumentos e optou pelo *“formalismo peremptório e pelo legalismo puro ao declarar que os fundamentos (constitucionais) suscitados transcendem o limite de sua competência, cabendo-lhe apenas verificar a correta obediência à Legislação Tributária”*.

Aduz que, apesar da não cumulatividade ser uma técnica para apuração do tributo devido, não se pode olvidar que este regime também possui natureza de princípio constitucional e, em sendo um princípio, não cabe ao legislador ordinário a possibilidade de estabelecer qualquer disposição que afete o seu núcleo essencial.

Diz que em nenhum momento questionou a constitucionalidade da autuação e sempre pretendeu demonstrar aos julgadores que o ICMS é um imposto não cumulativo, portanto, *“no momento em que os fornecedores procederam ao destaque do imposto, realizaram a quitação dos valores indicados nos documentos fiscais e os representantes fazendários invalidaram o creditamento de valores anteriormente pagos, restará nos cofres públicos a parcela do imposto duplicada sobre a mesma operação com efetiva legitimação por parte das autoridades fiscais”*.

Acredita que esta corte administrativa não cancelará o lançamento de ofício, tendo em vista ainda que a Resolução Desenvolve nº 160/06 não traz nenhuma vedação ao procedimento por ele adotado, e destaca o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, nas situações em que a legislação é omissa, concluindo que, *“na existência de lacunas na legislação do diferimento sobre o caso em epígrafe, não mais conclusivo parece senão a obediência aos princípios gerais de direito, o qual neste caso se refere ao cerne conceitual do ICMS, qual seja o princípio da não-cumulatividade”*.

Prossegue aduzindo que a transferência da reponsabilidade mencionada pelos nobres julgadores não colide com o creditamento efetivado, porque não questionou a sua responsabilidade na situação em tela.

Considera incorreta a Decisão recorrida, no que se refere à possibilidade de restituição do imposto estadual destacado nas notas fiscais de saídas, haja vista que o artigo 166 do Código Tributário Nacional prevê que somente será cabível a restituição a quem prove haver assumido o encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiros, estar expressamente autorizado a recebê-la e, no caso concreto, haveria impossibilidade de ocorrer a restituição pelo fato de ter utilizado, como crédito, o imposto supostamente debitado indevidamente pelo remetente. Transcreveu a legislação, decisões judiciais e trecho do Parecer nº 08779/2010 da Secretaria da Fazenda do

Estado da Bahia.

Finaliza afirmando que *“não ser cabível a justificativa de que não é permitido o creditamento em operações de compra de insumo com destaque de ICMS sob a suspeita de que o remetente poderá, em algum momento, requerer a restituição dos valores”*.

Reitera que o procedimento adotado atendeu a todos os ditames legais, não teve intenção de lesar o Erário e requer a *“validação legítima da não-cumulatividade do ICMS, ante a todo o exposto, permitindo-se, então, o crédito em relação às notas fiscais de aquisição de polietileno natural, polietileno alta densidade linear e masterbatches diante do pagamento que fora efetuado e desconsiderando-se, por fim, o argumento da restituição dos valores por parte do remetente, face a inquestionável repercussão econômica e jurídica ocorrida nos casos em apreço”*.

A PGE/PROFIS exarou Parecer pelo Improvimento do Recurso, sob o entendimento de que as alegações recursais não são suficientes para modificar a Decisão de piso, na medida em que foi indevida a apropriação do crédito fiscal.

Acrescenta que o autuado encontrava-se habilitado no Programa Desenvolve (Resolução nº 160/06), com o benefício do diferimento do lançamento e pagamento do ICMS nas aquisições internas de polietilenos e *masterbatches*, para o momento em que ocorresse a saída dos produtos resultantes da industrialização, sendo, assim, encontrava-se vedado o destaque o imposto nos documentos fiscais de entradas.

Na sessão de julgamento do dia 15/09/16, considerando que: (i) a empresa autuada, em sustentação oral, afirmou que conseguiu obter fotocópias dos livros fiscais do fornecedor das mercadorias (Braskem S/A); (ii) apesar da vedação legal de crédito do imposto estadual no presente caso, deve-se atentar para o princípio da não cumulatividade do ICMS, como ressaltou o representante da PGE/PROFIS presente à sessão de julgamento; (iii) os fatos geradores do presente Auto de Infração são referentes ao período de março a maio e outubro de 2010, março, abril e dezembro de 2011, e, portanto, já havia decaído o direito da empresa fornecedora de pleitear a restituição do ICMS indevidamente destacado nas notas fiscais e; (iv) não pode ser aceita a duplicidade do débito do imposto sob pena de enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo administrativo para que fiscal estranho ao feito lotado na ASTEC/CONSEF adotasse as seguintes providências (fls. 231 e 232):

1. intimasse a empresa fornecedora dos produtos ao autuado a apresentar os originais dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, relativos ao período de janeiro de 2010 a janeiro de 2012, e das notas fiscais elencadas no demonstrativo de fls. 8 e 9;
2. verificasse, à vista da documentação entregue, se haviam sido escriturados, nos livros fiscais da empresa fornecedora das mercadorias (Braskem S/A), os débitos concernentes às notas fiscais objeto desta autuação;
3. anexasse fotocópias dos livros e documentos fiscais aos autos.

A diligente lotada na ASTEC/CONSEF apresentou o Parecer ASTEC nº 26/2017 (fls. 236 e 237) informando o seguinte:

1. todas as notas fiscais relacionadas nos demonstrativos de fls. 8 e 9 possuem a descrição “Remessa para bonificação” como natureza da operação e foram emitidas com o destaque do ICMS, entretanto, nas fotocópias dos documentos fiscais anexados pelo recorrente às fls. 133 a 136, 145, 152 a 164, 178 a 180, 183 a 193, 205, 206 e 213 a 221, não foi indicada a natureza da operação e o “número do Protocolo de Autorização de Uso”;
2. todas as notas fiscais relacionadas nesta autuação foram escrituradas no livro Registro de Saídas da empresa fornecedora (Braskem S/A), com os respectivos débitos de ICMS;
3. todavia, no livro Registro de Apuração de ICMS da empresa fornecedora (Braskem),

consoante os documentos de fls. 142, 149, 175, 202 e 210, foram realizados “ajustes” nos valores de débito do imposto, o que reduziu significativamente os valores a recolher de tributo, nos meses constantes no lançamento de ofício (março, abril, maio e outubro de 2010, março e abril de 2011);

4. *“intimada a demonstrar e prestar esclarecimentos sobre os ajustes na Apuração do ICMS (fl. 239), a empresa fornecedora (Braskem) nada informou”.*

O sujeito passivo se manifestou, às fls. 325 a 332, alegando que houve, por parte da diligente, *“uma omissão de posicionamento em virtude de uma possível inconsistência na apuração do ICMS do Remetente”*, haja vista que *“não houve qualquer avaliação nos referidos ajustes constantes na apuração do Remetente e, neste caso, entendemos que a Fiscalização tinha total autonomia para perquirir as informações que entendesse necessárias para atender ao seu objetivo”*.

Informa que requisitou à Braskem que *“concedesse uma carta formal com os esclarecimentos sobre a composição dos referidos ajustes mencionados pela Fiscalização e de pronto foi atendida”*.

Ressalta que, *“como pode ser observado no Anexo I – Carta Formal Braskem – Esclarecimento sobre os Ajustes” desta Manifestação, a Remetente afirma claramente que os valores dos estornos não se referem aos lançamentos a débitos do ICMS das notas fiscais de Remessa para Bonificação objeto desta autuação*”, explicitando, também, *“que a solicitação acerca das informações de ajustes não foi requisitada pela Fiscalização quando da Intimação para diligência”*.

Conclui que *“resta evidente que as informações necessárias não foram devidamente diligenciadas”*.

Entende que a responsabilidade pela verificação de irregularidades nos estabelecimentos vendedores é única e exclusiva das “Autoridades Administrativas”, que possuem o dever de fiscalizar *“se os procedimentos estão em linha com os dispositivos da legislação”*, porque *“seria contraproducente exigir que todas as empresas adquirentes de produtos em que ocorre o destaque do ICMS, se certificassem de que o fornecedor efetuou o pagamento do imposto conforme as determinações legais para assim, proceder com a tomada do crédito”*.

Acrescenta que restou comprovado nos autos que o ICMS correspondente às operações foi devidamente oferecido à tributação e quitado e, portanto, em respeito ao princípio da cumulatividade, deve ser acatado o crédito fiscal utilizado.

Argumenta que o que interessa, para o deferimento do crédito fiscal, é o débito no fornecedor (ou “cobrança”) e não o pagamento do imposto. Discorre sobre a diferença entre os conceitos de pagamento e cobrança na legislação paulista, menciona a doutrina a respeito e finaliza dizendo que *“resta indubitável que o procedimento adotado neste tocante está perfeitamente em linha com os ditames da legislação e que não há qualquer dispositivo que tenha o condão de invalidar a tomada do crédito pelo adquirente”*.

Alega, ainda, que os lançamentos a débito feitos nos livros do remetente das mercadorias constituem *“prova suficiente para que se ateste a assunção do encargo financeiro do tributo por parte da BRASKEM”*, uma vez que, da legislação regente, depreende-se que *“o fator motriz para a realização do crédito do imposto é a cobrança e não o seu pagamento”*.

Frisa, por fim, que, *“muito embora esta corte tenha solicitado enquanto elemento de prova a comprovação do pagamento (a qual foi aqui atestada), claro se demonstra também que o pagamento do imposto devido em nada repele o direito ao crédito estabelecido na legislação, uma vez que sua fundamentação é na cobrança e não no pagamento do tributo”*.

Pede o cancelamento do Auto de Infração em face da legitimidade do crédito fiscal utilizado.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 358 a 363, reiterando a procedência do lançamento de ofício após discorrer sobre o instituto do diferimento e sobre a legislação do Desenvolve, para concluir que *“não há previsão legal para utilização do crédito fiscal e sim vedação, conforme Artigo 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96”, pois, “como é sabido, a Substituição Tributária encerra a fase de tributação e o diferimento nada mais é do que uma forma desse regime: Substituição Tributária por Diferimento”*.

Prossegue dizendo que, nas operações realizadas entre o recorrente e a Braskem, houve uma segunda transgressão à legislação tributária, consoante o § 4º do artigo 108-A do RICMS/97, vigente à época, porque não houve autorização do Secretário da Fazenda para a transferência de crédito acumulado existente no fornecedor.

Resume seu pensamento aduzindo que o autuado reduziu indevidamente o valor do ICMS a recolher, ao aproveitar, como crédito, o valor indevidamente destacado nas notas fiscais, quando o correto seria que o imposto estadual incidisse apenas no momento em que ocorresse a saída dos produtos resultantes da industrialização no estabelecimento do autuado (artigo 346, § 2º, do RICMS/97).

Na sessão de julgamento, o representante da PGE/PROFIS se manifestou pelo Provimento do Recurso Voluntário, com os seguintes argumentos:

1. deve ser observado o princípio da não-cumulatividade do ICMS;
2. o recorrente não pode ser punido por eventuais irregularidades cometidas pela fornecedora dos produtos (Braskem S/A) no lançamento de estornos de débitos, uma vez que não possui ingerência nos negócios daquela empresa;
3. já ocorreu a decadência do direito da Braskem S/A de pleitear a restituição dos valores do imposto indevidamente destacados nas notas fiscais extraídas para documentar as operações de saídas de mercadorias, objeto da ação fiscal.

VOTO

Inicialmente, verifico que, embora não tenha sido suscitado no apelo recursal, uma parcela do débito lançado neste Auto de Infração encontra-se tragada pelo decurso do prazo decadencial, circunstância que deve ser obrigatoriamente declarada pelo julgador administrativo, tendo em vista que se trata de matéria de ordem pública.

O presente lançamento de ofício foi expedido em 28/09/15, com a notificação do sujeito passivo realizada em 01/10/15, sob a acusação de uso indevido, como crédito fiscal, do valor do ICMS também indevidamente destacado em documentos fiscais de aquisições internas de insumos, as quais se encontravam acobertadas pelo regime de diferimento do lançamento e pagamento do imposto para o momento das saídas dos produtos industrializados, procedimento dissonante com o previsto na Resolução DESENVOLVE Nº 160/2006 e no artigo 346, § 2º, do RICMS/97, vigente nos meses de março a maio e outubro de 2010, março, abril e dezembro de 2011.

Sobre o assunto, vale ressaltar que, recentemente, houve uma mudança radical no posicionamento da PGE/PROFIS relativamente à decadência, o que foi acatado pelo CONSEF, em decorrência da revogação do § 5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do cumprimento do teor da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal.

A referida Súmula Vinculante nº 8 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/08 e publicada no Diário Oficial da União de 20/06/08 – declarou a inconstitucionalidade de legislação federal que dispunha sobre a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento, baseado em diversos precedentes judiciais, de que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária e, portanto, deve ser aplicado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional. Eis o texto da referida Súmula: *“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os*

artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Merece destaque o que disse a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, em Parecer exarado nos autos do processo administrativo fiscal oriundo do Auto de Infração nº 269200.0333/12-4 e chancelado pelo Procurador Chefe daquele órgão: “*em data recente, nos autos do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, esta Procuradoria Fiscal reviu seu entendimento acerca do tema, para estabelecer que deve ser contado o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”.*

Por tudo quanto foi exposto, decreto, de ofício, a decadência dos débitos referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de março, abril e maio de 2010, excluindo-os deste Auto de Infração, haja vista que a hipótese dos autos se subsume perfeitamente nesse entendimento.

No mérito, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, constato que as questões que exsurgem neste processo administrativo fiscal envolvem a verificação se: (i) o diferimento é um instituto de cumprimento obrigatório ou facultativo, como defende o recorrente; (ii) se é legítimo, ou não, o uso do crédito fiscal nas aquisições de mercadorias abarcadas pelo diferimento, em tese e no caso concreto.

Pelo exame dos autos, constato que o autuado estava habilitado, por meio da Resolução DESENVOLVE nº 160/2006, a operar no regime do diferimento do ICMS, nas aquisições internas de polietilenos e *masterbatches* (e, posteriormente, resinas termoplásticas) junto a estabelecimentos industriais que exerciam as atividades enquadradas no CNAE-Fiscal nº 2431-7/00, para o momento da saída dos produtos resultantes de sua industrialização, como se observa da transcrição abaixo:

Redação vigente até 31/08/11

Resolução DESENVOLVE nº 160/2006

Art. 1º - Considerar habilitado aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o projeto da NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 03.970.326/0001-30, instalada no município de Camaçari – neste Estado, para produzir compostos de polietileno pigmentados, micronizados e pelletizados, telhas translúcidas, tanques, caixas d’água e peças técnicas, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios: (sic)

I – diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições internas de polietilenos e masterbatches, de estabelecimentos industriais onde sejam exercidas as atividades enquadradas na CNAE-Fiscal sob o código nº 2431-7/00, nos termos do item 4, alínea a, inciso XI e inciso XII do artigo 2º do Decreto nº 6.734/97 e alterações, para o momento em que ocorrer a saídas dos produtos resultantes da sua industrialização.

Redação vigente a partir de 01/09/11

Resolução DESENVOLVE nº 160/2006

Art. 1º - Considerar habilitado aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o projeto da NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 03.970.326/0001-30, instalada no município de Camaçari – neste Estado, para produzir compostos de polietileno pigmentados, micronizados e pelletizados, telhas translúcidas, tanques, caixas d’água e peças técnicas e compostos de PVC, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios: (sic)

I – diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições internas de polietilenos, masterbatche e resinas termoplásticas, de estabelecimentos industriais onde sejam exercidas as atividades enquadradas na CNAE-Fiscal sob o código nº 2431-7/00, nos termos do item 4, alínea a, inciso XI e inciso XII do artigo 2º do Decreto nº 6.734/97 e alterações, para o momento em que ocorrer a saídas dos produtos resultantes da sua industrialização.

O diferimento está disciplinado no artigo 7º da Lei nº 7.014/96, como a seguir reproduzido:

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.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º O regulamento poderá submeter ao regime de diferimento operações ou prestações, estabelecendo o momento em que devam ocorrer o lançamento e o pagamento do imposto, ficando atribuída a responsabilidade por substituição ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento.

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

O RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, dispunha da seguinte forma a respeito de diferimento:

Art. 65. *Nas operações realizadas com diferimento do lançamento do imposto, a base de cálculo relativa às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é:*

I - o valor da operação, sendo esta tributada, quando o termo final do diferimento for a saída, do estabelecimento do responsável, da mercadoria ou do produto dela resultante;
(...)

Art. 206. *Quando a operação ou prestação for beneficiada por isenção, redução da base de cálculo ou diferimento, ou quando estiver amparada por imunidade, não-incidência ou suspensão da incidência do ICMS, ou, ainda, quando o imposto já houver sido lançado por antecipação, essa circunstância será mencionada em todas as vias do documento fiscal, indicando-se o dispositivo pertinente da legislação, ainda que por meio de código, cuja decodificação conste no próprio documento fiscal, exceto quando se tratar de Cupom Fiscal ou Nota Fiscal de Venda a Consumidor emitida por Emissor de Cupom Fiscal (ECF).*

Parágrafo único. *É vedado o destaque do imposto no documento fiscal, quando a operação ou prestação for beneficiada por isenção, redução total da base de cálculo ou diferimento, ou quando estiver amparada por imunidade, não-incidência ou suspensão da incidência do ICMS, ou, ainda, quando o imposto já houver sido pago por antecipação. (grifos não originais)*

(...)

Art. 342. *A substituição tributária por diferimento diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou do bem, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação.*

(...)

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.*

(...)

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.*

§ 1º No documento fiscal a que alude este artigo, além das demais indicações exigidas, constarão, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", o número da habilitação do destinatário e a expressão "ICMS diferido - art. 343 do RICMS-BA".

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

§ 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". (grifos não originais)

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. 349. A responsabilidade tributária por substituição relativa ao imposto cujo lançamento seja diferido, correspondente às operações ou prestações antecedentes, é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação, evento, fato ou circunstância que encerre a fase do diferimento.

Pela análise da legislação acima reproduzida, conclui-se que:

1. no caso concreto, a incidência do diferimento nas operações realizadas pelo recorrente era facultativa, uma vez que dependia de sua habilitação para utilizar o instituto; entretanto, ao exercer essa opção, o recorrente se comprometeu a seguir estritamente as normas legais relativas ao regime;
2. estando a empresa destinatária das mercadorias (no caso, o autuado) habilitada no regime do diferimento, não poderia ter havido o destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte remetente, como se confere da dicção do parágrafo único do artigo 206 c/c o § 2º do artigo 346, do RICMS/97, acima transcritos;
3. do mesmo modo, encontrava-se vedado o creditamento do imposto por parte da empresa destinatária (no caso, o recorrente), com fulcro no § 3º do artigo 346 do referido RICMS/97, que previa que os documentos fiscais que acobertavam operações de saída com diferimento deveriam ser lançados nos livros fiscais do remetente e do destinatário, respectivamente, sem débito e sem crédito do ICMS.

Todavia, o recorrente alegou que, *“uma vez havendo o débito por parte do fornecedor, poderia o destinatário da mercadoria efetuar o lançamento a crédito em sua escrita fiscal, consagrando assim o princípio da não-cumulatividade”*.

O princípio da não cumulatividade, contudo, não pode ser entendido como uma autorização para que o destinatário das mercadorias possa utilizar, como crédito fiscal, todo e qualquer valor destacado nos documentos fiscais. Tanto isso é verdade que, em outras situações, no caso de destaque do ICMS a mais do que seria o correto, a legislação veda o creditamento total, sem que isso importe em violação ao princípio da não cumulatividade.

É importante anotar que, apesar de o recorrente ter argumentado que houve o destaque do ICMS nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 8 e 9, nenhum documento foi apensado aos autos que pudesse minimamente confirmar o débito do imposto. Por outro lado, também não foram apresentadas as comprovações de que o valor supostamente destacado nos documentos fiscais tenha sido lançado na escrituração fiscal da empresa remetente e levado à conta corrente mensal do imposto.

Não obstante a evidente falta de provas, em face das alegações trazidas pelo patrono do sujeito passivo na sessão de julgamento do dia 15/09/16, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo administrativo fiscal em diligência para que fiscal estranho ao feito lotado na ASTEC/CONSEF intimasse a empresa fornecedora a apresentar os originais dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS e verificasse, à vista da documentação entregue, se haviam sido *“escriturados, nos livros fiscais da empresa fornecedora das mercadorias (Braskem S/A), os débitos concernentes às notas fiscais objeto desta autuação”*.

Cabe registrar, por oportuno, que, ao contrário do que foi alegado na manifestação do contribuinte ao resultado da diligência, este Colegiado, em nenhum momento, solicitou à diligente que trouxesse aos autos algum elemento de prova do **pagamento** do tributo, referindo-se, na solicitação de diligência, apenas à comprovação dos **débitos** do imposto nos livros fiscais da empresa remetente das mercadorias, como se constata pelo documento de fls. 231 e 232.

A diligente assegurou, ao final, que todas as notas fiscais ora relacionadas haviam sido escrituradas, com o correspondente débito de ICMS, nos livros Registro de Saídas e Registro de

Apuração do fornecedor (Braskem S/A), informando, todavia, que havia detectado a existência de estornos de débitos (sob a forma de ajustes) em valores que reduziram significativamente os saldos a recolher de tributo nos meses objeto desta autuação.

Vale ressaltar também que a diligente somente constatou a existência dos chamados “ajustes” ao examinar os livros fiscais da empresa Braskem S/A e, dessa forma, não poderia, no momento em que expediu a intimação original para apresentação da documentação necessária, ter solicitado qualquer informação a respeito. Entretanto, como se pode verificar pelo documento acostado à fl. 239, após ter ciência dos mencionados ajustes, enviou *email* à Braskem solicitando esclarecimentos a respeito, não logrando êxito, contudo, em obter uma resposta.

Apesar disso, o recorrente anexou aos autos (fl. 336) uma declaração da Braskem S/A, firmada por sua procuradora, a Sra. Luciana Bastos Gomes, CPF nº 580.303.015-53, informando que os valores dos estornos “*não se referem aos lançamentos a débitos do ICMS das notas fiscais de Remessa para Bonificação objeto desta autuação*”.

Embora a mera declaração emitida pela Braskem S/A não possua, a meu ver, a força probante necessária para desconstituir este lançamento de ofício, outras circunstâncias bastante relevantes, existentes nos autos, me levam a concluir pela improcedência do presente Auto de Infração, como se verá a seguir e conforme muito bem ressaltado pelo representante da PGE/PROFIS presente à sessão de julgamento.

Verifico que, embora a diligente lotada na ASTEC/CONSEF tenha informado que a empresa fornecedora dos produtos (Braskem S/A) procedeu ao lançamento, em seu livro Registro de Apuração de ICMS, de estornos de débitos em valores relevantes, o contribuinte autuado não tem o poder de interferir na gestão de negócios daquela empresa, não sendo responsável, portanto, por eventuais irregularidades cometidas pela remetente. Caberia, logicamente, ao Fisco a fiscalização e, caso necessário, a punição por erros ou desacertos existentes.

Sendo assim, tendo havido comprovadamente a escrituração nos livros fiscais da Braskem S/A, a título de débito, dos valores de ICMS destacados nas notas fiscais relacionadas nesta autuação, não há como, sem ferir de morte o princípio da não cumulatividade do imposto, recusar ao recorrente o direito de se creditar de tais importâncias.

Vale ressaltar, por oportuno, que, ao utilizar como crédito fiscal o imposto destacado nas notas fiscais emitidas pela Braskem S/A, o sujeito passivo reduziu o saldo a recolher mensal de ICMS e, consequentemente, diminuiu o montante que poderia ter sido dilatado pelo regime do DESENVOLVE, não se beneficiando, destarte, com tal procedimento.

Ademais, se acaso fosse julgado procedente o presente lançamento de ofício, haveria o indesejável *bis in idem*, haja vista que:

1. foi lançado o débito do ICMS na escrituração fiscal da empresa remetente, além do débito ocorrido nas operações de saídas dos produtos resultantes da industrialização das matérias primas objeto desta autuação;
2. a empresa Braskem S/A não mais poderia pleitear a restituição dos valores de débito destacados indevidamente nos documentos fiscais, porém lançados em seus livros fiscais no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, em face da incidência do prazo decadencial de cinco anos, contados da emissão de cada nota fiscal, nos termos do artigo 33 da Lei nº 7.014/96 c/c o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzidos:

Lei nº 7.014/96:

Art. 33. Serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência.

Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito

passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, alterando a Decisão recorrida e julgando IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento da ilustre Relatora, quanto a sua decisão de Prover o Recurso Voluntário e julgar improcedente o Auto de Infração, pois, conforme consignado no seu próprio voto, o sujeito passivo *encontrava-se vedado o creditamento do imposto por parte da empresa destinatária (no caso, o recorrente), com fulcro no § 3º do artigo 346 do referido RICMS/97, que previa que os documentos fiscais que acobertavam operações de saída com diferimento deveriam ser lançados nos livros fiscais do remetente e do destinatário, respectivamente, sem débito e sem crédito do ICMS.*

Apesar de concordar com o entendimento de que, *se acaso fosse julgado procedente o presente lançamento de ofício, haveria o indesejável bis in idem*, pelas razões já expostas pela Relatora, vislumbro que, no caso concreto, caberia a aplicação da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, pelo fato de o contribuinte ter ignorado a legislação pertinente e se creditar do imposto que deveria ser diferido, visto que, por se tratar a impossibilidade de restituição do indébito fiscal de um fato superveniente, imprevisível à época, não há como eximir o adquirente da multa prevista no dito dispositivo legal, ou seja, *quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal.*

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário interposto, para alterar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0081/15-5**, lavrado contra **NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (FORTLEV)**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Sérgio Sena Dantas.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS