

**A. I. Nº** - 207140.0001/18-7  
**AUTUADA** - AKZO NOBEL LTDA.  
**AUTUANTE** - JAIR DA SILVA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/12/2018

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0204-01/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DIFERIMENTO. RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. Havendo tributação em operação regida pelo diferimento, cabe se exigir a glosa do crédito fiscal usado pelo destinatário, até para evitar uma transferência involuntária de créditos fiscais. Rejeitada a preliminar suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cumprе registrar, inicialmente, que o presente relatório obedece às premissas de elaboração consignadas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2018, tem como suporte a falta de recolhimento de ICMS em razão da empresa ter se apropriado indevidamente de créditos fiscais em operações sujeitas ao regime jurídico do diferimento, embora inadvertidamente tenha sido tributada pelo remetente. Irregularidade alcança os fatos geradores ocorridos de junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a maio de 2015 e agosto a dezembro de 2015, janeiro de 2016, março a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017, janeiro de 2018 e março de 2018.

Detalhadamente, a cobrança contém a seguinte exigência:

**Infração 01 – 01.02.06:** *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por substituição tributária. O contribuinte utilizou crédito fiscal indevido relativo às operações de retorno de industrialização, as quais estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento e que foram indevidamente tributadas pelo remetente industrializador, cujo pagamento do imposto estava postergado para o momento das operações de saídas do estabelecimento destinatário.*

O valor histórico monta R\$23.847.818,50 e o enquadramento legal se dá pelos arts. 9º e 29, §4º, II, todos da Lei nº 7014/96, c/c o art. 290 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei atrás mencionada.

Com o intuito de dar sustentação à exigência fiscal, o autuante anexa, entre outros documentos, intimação para apresentação de livros e documentos fiscais (fl. 07), intimações para apresentação de outros documentos e prestação de informações (fls. 08/11), termo de arrecadação de livros e documentos (fls. 12/13), demonstrativos das operações de retorno da industrialização (fls. 14/15 – em excertos), relatórios de registros fiscais por CFOP gerados pelo Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (fls. 16/70) e CDR contendo arquivos digitais dos demonstrativos anexados em mídia física (fl. 72).

Ciente do lançamento em 03.7.2018, contribuinte opõe contestação (fls. 79/104) em 31.8.2018, com registro no sistema de protocolo.

Como introito da impugnação, pontua que realiza a importação do insumo denominado Armohib 210 Bulk (NCM 3824.9041), aquisição feita junto à Akzo Nobel Surface Chemistry LLC (Chicago, Estados Unidos da América), em muitas situações, inclusive, sob o regime de drawback isenção ou suspensão

Tais insumos são posteriormente remetidos para industrialização por encomenda pela empresa

Oxiteno Nordeste S.A Indústria e Comércio, para transformação do produto Armohib 210 Bulk, no produto C-6336 (NCM 3402.9011).

O processo produtivo da Oxiteno – prossegue a autuada - consiste unicamente em adicionar álcool etoxilado ou óxido de etileno no produto importado Armohib 210, fornecido pela própria Impugnante, transformando-o nos produtos ADSEE 907 1000 KG IBC, ETHOMEEN T/18, ETHOMEEN T/18 BULK, FLO MO TD-20A BULK, FLOMO 1407, FLOMO 1407 BULK, C6336 BULK, C-6336 BULK, C-6336 BULK, ADSEE 907 200 KG PTH DR, WITCAMINE 4130 BULK.

Após a remessa e retorno das mercadorias enviadas para industrialização por encomenda, a Impugnante somente realiza operações interestaduais com clientes situados no Estado de São Paulo, bem como realiza operações no mercado externo (exportação).

E finaliza dizendo que no presente caso, os créditos glosados dizem respeito justamente ao imposto destacado nas notas fiscais emitidas pela empresa Oxiteno, incidente sobre o valor acrescido no processo de industrialização por encomenda da Impugnante e ao retorno da industrialização.

Em sede preliminar, argui nulidade do lançamento, haja vista a errônea identificação entre a matéria tributável e sua fundamentação.

Alerta que a autuação traz na descrição da irregularidade a informação de que o crédito fiscal glosado se refere às operações de industrialização, sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento e que foram indevidamente tributadas pelo industrializador, posto que o lançamento do imposto estava postergado para o momento das operações de saída do estabelecimento da Impugnante nas operações internas.

Reforça que o fundamento legal não corresponde à descrição dos fatos narrados no lançamento. Isso porque, o fundamento legal disposto no AIIM é o art. 9º da Lei nº 7.014, que não trata da substituição tributária por diferimento, mas sim de substituição.

E arremata acusando que, ao não disponibilizar à Impugnante, elementos suficientes para a determinação da caracterização da infração que lhe é imputada, a Administração Pública dá causa à mais absoluta e completa nulidade do trabalho fiscal.

Como precedentes administrativos, transcreve trechos dos Ac. CJF 0146-12.17 e JJJ 0299-02/12.

No mérito, discorre sobre a operação de encomenda com fins de industrialização para a “Oxiteno”, informa que depois disto realiza operações interestaduais com clientes situados no Estado de São Paulo, bem como operações de exportação, para depois sustentar que o regime de substituição tributária por diferimento previsto no art. 286, XX, do RICMS/BA, é aplicável somente para as operações internas.

Oferece como lastros “jurisprudenciais” trechos dos Ac. JJJ nº 0078-01/15 e JJJ nº 0009-02/04.

Contrasta o argumento de que se fosse aplicável o diferimento para as operações de industrialização por encomenda, fica afastada a necessidade de estorno do crédito fiscal quando há exportações subsequentes, por força do §3 do art. 286, em conjunto com o art. 312, §3º do RICMS/BA.

Argumenta que, apesar da vedação de destaque do tributo no diferimento, não há proibição expressa no RICMS/BA de creditamento.

A este respeito, traz pensamentos doutrinários de Canotilho, decisão do STJ proferida no Resp. 1065234/RS e o Acórdão administrativo JJJ 014403/14, deste Conselho de Fazenda.

Abre um capítulo na contestação só para mostrar que a irregularidade apontada não está relacionada com a substituição tributária por antecipação tributária.

E, colateralmente, sustenta o caráter confiscatório da multa proposta, trazendo subsídios doutrinários e jurisprudenciais nesta direção.

Pede, em síntese, a improcedência do auto de infração.

Como suporte impugnatório, entre outros documentos, sujeito passivo anexa documentos de representação legal (fls. 105/107), demonstrativo das operações de industrialização com imposto diferido (fls.109/170), relatórios de faturamento (fls. 171/240), DANFEs diversos de vendas interestaduais e de exportação (fls. 241/365), e CDR contendo arquivos eletrônicos (fl. 78).

Em seu informativo fiscal (fls. 367/373), o autuante inaugura arrazoado refutando que incorreu nulidade porque *“a descrição da infração não deixou nenhuma brecha para interpretação diversa daquela pretendida na exigência fiscal”* (sic.), até porque o autuado contestou “habilmente” (sic.) no mérito a questão ora controvertida. Houve apenas erro na indicação dos artigos violados, circunstância que não reclama a nulificação do ato de lançamento.

No tocante à matéria de fundo, afirma que não se contestou valores, quantidades e percentuais envolvidos na apuração da dívida.

Pontua que a vedação ao crédito se deve ao fato dos retornos de industrialização estarem sujeitos ao diferimento, conforme art. 286, XX, c/c o art. 55, §1º, ambos do RICMS-BA.

E disse que as saídas subsequentes ao encerramento do diferimento não foram objeto da autuação.

Solicita, por fim, a manutenção da exigência fiscal.

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

## VOTO

Cabe apreciar, de começo, as questões formais e preliminares do processo.

A impugnação foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas com extemporaneidade.

Em preliminar, levanta a autuada a nulidade do lançamento, tendo em vista a errônea identificação entre a matéria tributável e sua fundamentação legal.

Isto porque pela descrição fática não há correspondência com o enquadramento dos dispositivos supostamente infringidos, indicados no corpo do auto de infração.

Destarte, considerando que a infração aludiu à glosa de créditos fiscais aproveitados no retorno tributado de mercadorias enviadas para industrialização, que na verdade estavam sujeitas ao regime jurídico do diferimento, deveria o autuante fundamentar a infração no art. 7º e não no art. 9º da Lei nº 7014/96.

Tal procedimento, redundou num lançamento de ofício que não surgiu no mundo jurídico dotado de elementos suficientes que determinem inequivocamente a infração e o infrator.

Eis, em síntese, a tese defendida pela impugnante.

Entretanto, a parcial desconexão entre a irregularidade relatada no auto de infração, e os comandos normativos relacionados a ela, não ensejam a nulidade do lançamento.

Primeiro porque, a despeito de constar um mandamento específico na Lei Institutiva do ICMS na Bahia, que aponta para o diferimento, a disposição legal apontada na peça vestibular não deixa de se aplicar ao caso concreto. É sabido que o instituto do diferimento é uma das modalidades de substituição tributária, também conhecida como substituição para trás, pois um contribuinte acaba recolhendo o imposto que normalmente seria pago por um contribuinte postado atrás dele na cadeia produtiva. Portanto, este é exatamente o caso dos autos. A industrializadora “Oxiten”, que normalmente deveria proceder ao recolhimento do imposto sobre o valor acrescido no retorno das mercadorias, se vê contemplada com o regime de diferimento, passando esta obrigação tributária para o autor da encomenda, a “Akzo Nobel”.

Depois – e principalmente, porque dos fatos relatados se chega indubitavelmente a uma evasão

fiscal, vale dizer, o uso desarrazoado de créditos fiscais em operações que não deveriam ser tributadas, e que o foram inadvertidamente pelo remetente.

Neste tom, mesmo havendo um certo descompasso entre a infração e seu esquadramento legal, a hipótese a ser aplicada é aquela prevista no art. 19 do RPAF-BA, qual seja, a de não implicar nulidade o erro na indicação do dispositivo violado, desde que pela descrição dos fatos, restar evidente a fundamentação no art. 7º da Lei nº 7014/96.

Nem se pode dizer que por este desvio parcial de enquadramento houve cerceamento ao direito de defesa, na medida em que o sujeito passivo desenvolveu dinamicamente suas razões contestatórias, compreendendo com perfeição a acusação fiscal e aduzindo várias linhas defensivas, tanto em preliminar como no mérito.

Por fim, os precedentes administrativos reproduzidos à fl. 85, abrangem apenas um panorama acerca de hipóteses de nulidade, que não se coadunam concretamente com a situação aqui retratada.

Dito isto, afasto o pedido de nulidade do auto de infração.

Quanto ao mérito, é de se examinar se o contribuinte teria direito a usar o crédito fiscal quando da entrada de mercadorias retornadas ao seu estabelecimento, porquanto, vieram erroneamente com incidência do imposto sobre o valor acrescido, quando pela legislação regente, deveriam estar em tese submetidas ao regime jurídico do diferimento.

Neste diapasão, cabe trazer à baila os comandos normativos que regem a matéria, arrolados no RICMS-BA:

*“Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

*...  
XX - nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, de mercadorias **remetidas para industrialização**, beneficiamento, conserto ou processos similares em estabelecimento de terceiro por conta do remetente, **relativamente ao valor acrescido**, desde que o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização ou serviço **sejam situados neste Estado** e que as mercadorias **se destinem a comercialização ou industrialização**;*

*...  
§ 1º **Não é permitido o destaque do imposto** nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento*

*...  
§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo **encerram** na saída subsequente **da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização**, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na **entrada** dos produtos no estabelecimento:*

*I- revogado*

*II - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10;*

*III - nas saídas internas de trigo em grão, efetuadas por produtor rural, com destino a contribuinte industrial moageiro.*

*...  
§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada.*

*...  
§ 10. Não é admitida a adoção do diferimento quando a operação já for contemplada com hipótese de desoneração integral do imposto.*

*...  
§ 12. Nas hipóteses em que o **termo final do diferimento** corresponda à **operação de saída amparada por isenção ou não incidência**, caberá ao contribuinte que promover **esta saída efetuar o lançamento do imposto até então diferido**, cuja base de cálculo equivalerá ao preço de aquisição da mercadoria entrada no estabelecimento, incluídas as despesas acessórias, ressalvada a hipótese do § 13 deste artigo.*

*§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:*

*I - quando a operação de **saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência**, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de **manutenção do crédito**” (negritos da*

*transcrição).*

Sustenta a autuada ser inaplicável o diferimento previsto no dispositivo e parágrafos mencionados porque estes só valeriam para as operações internas sendo que, no caso em tela, as mercadorias recebidas da industrializadora eram exportadas ou vendidas para outros Estados.

É de se analisar, por conseguinte, se procede a afirmativa da impugnante, à luz dos mandamentos regulamentares transcritos.

Antes, porém, cabe dimensionar o conjunto sequenciado das operações mercantis envolvidas: A autuada importa o produto nominado “Armohib 210 Bulk” e o remete para a “Oxiten” efetuar industrialização, nele fazendo adicionar álcool etoxilado ou óxido de etileno, transformando-o em vários produtos (elencados à fl. 81) e devolvendo-os para a “Akzo Nobel” com o valor acrescido tributado. Esta, posteriormente, ou revende as mercadorias resultantes da industrialização para outros Estados ou as encaminha para o exterior.

Diante destes fatos, relatados pelo próprio sujeito passivo, é de se concluir que:

1. A operação mercantil objeto da autuação refere-se à entrada de produtos tributados na saída da “Oxiten”, em retorno real após industrialização, cujos créditos fiscais foram glosados pela fiscalização, porque sujeitas ao diferimento.
2. Autor da encomenda e estabelecimento executor da industrialização estão situados na Bahia.
3. Mercadorias não foram consumidas pela autuada, mas revendidas ulteriormente.
4. Nesta operação – saída da “Oxiten”, entrada na “Akzo Nobel” -, houve tributação do valor acrescido, a despeito de ser hipótese de diferimento que se encerra quando da saída subsequente da mercadoria. A situação ora retratada não se encaixa em nenhuma das exceções previstas no §2º, do art. 286 do RICMS-BA.
5. Nestas condições, a legislação veda o destaque do ICMS nos documentos fiscais atinentes às operações com diferimento, segundo o §1º do dispositivo atrás citado.
6. Acaso a saída subsequente esteja amparada com não-incidência, com hipótese de expressa manutenção do crédito, ficará dispensado na ocasião desta saída o lançamento do imposto até então diferido.

Vê-se, por conseguinte, que a operação de retorno pós-industrialização não deveria ter sido tributada, posto se encontrar pautada pelo regime jurídico do diferimento, a se encerrar em momento subsequente, qual seja, a saída das mercadorias transformadas do estabelecimento do autor da encomenda, no caso presente, a autuada.

Assim, pela circunstância das operações de retorno não serem tributadas pelo valor agregado, não poderia a impugnante apropriar-se deste tributo a título de crédito fiscal.

Para apreciar a procedência ou improcedência da presente cobrança, afigura-se irrelevante saber se o destino das mercadorias tomou o rumo do mercado externo ou de outros entes federativos, visto que, nesta altura, o diferimento estaria encerrado, cabendo o lançamento do ICMS ou não, a depender do tratamento tributário a ser conferido para tais operações.

Não se pode confundir a operação de entrada, sujeita ao diferimento, mas que resultou em uso indevido de créditos fiscais, com a operação de saída subsequente, esta já regida por outras regras de tributação e/ou desoneração.

O comando do §1º-A do art. 286 regulamentar, apenas reforça a particularidade de que encomendante e executor industrial estejam situados na Bahia, promovendo entre si uma operação interna. Em suma, se a remessa e retorno ocorreram em território baiano, aplica-se o diferimento, mesmo que posteriormente a mercadoria, **já com o diferimento encerrado**, saia do Estado.

Evidente que em operações não internas, por assim dizer, não caberá o diferimento, pois do contrário, face o princípio da titularização pela origem, a Bahia não mais poderia arrecadar o imposto.

Assim, as decisões reproduzidas às fls. 88 e 89 da contestação não se subsumem à hipótese em tela, por se referirem a operações interestaduais.

Por outro lado, as exportações ensejam a manutenção dos créditos fiscais quando efetivamente forem de direito. Se em operação anterior não há crédito fiscal a apropriar, não se pode, por ficção jurídica, imaginá-los, salvo expressa previsão na lei. Todavia, ficam mantidos os créditos fiscais efetivamente legítimos, decorrentes de operações anteriores em que permitam a tributação. Mas não na hipótese alcançada pela fiscalização.

Inservível para o deslinde da questão o aresto oriundo do STJ, reproduzido às fls. 91 e 92. Não importa saber se o imposto na saída da “Oxiten” foi pago ou não, mas saber se tal operação era tributável, e sendo negativa a resposta, fica obstada a utilização do crédito.

Igualmente fora de propósito, alegar-se que o executor da industrialização promoveu o recolhimento inexistindo prejuízo para o Estado da Bahia, de sorte que a cobrança *sub examen* traduziria dupla exigência e enriquecimento sem causa. Sem embargo, não sendo tributável a operação de retorno de industrialização e sim coberta pelo diferimento, constata-se que o debitamento anterior resultou dissonante com a legislação vigente e, portanto, pode ensejar repetição do indébito por parte da empresa industrializadora.

Não condizem com o assunto principal enfrentado, as digressões efetuadas a pretexto de haver a possibilidade de produtos estarem sujeitos à substituição tributária, haja vista aludirem às operações subsequentes à vigência do diferimento, não possuindo, portanto, aderência temática com a autuação.

Por fim, no que toca ao pleito de reconhecimento da natureza confiscatória a ser conferida para a multa de ofício proposta pelo autuante, é de se consignar que a multa de 60%, teve respaldo em comando de lei (art. 42, VII, “a” da Lei nº 7014/96), e seu montante nem de longe parece ser irrazoável.

Ademais, falece competência a esta JJF, apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária, até porque a multa proposta não deriva de incumprimento de obrigação acessória.

Tem este Colegiado a obrigação de seguir a penalidade prevista na lei. Não obstante, para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível não é aquela registrada no lançamento.

Efetivamente, o comando normativo penal considerado pela auditoria é adotado quando inexistente repercussão tributária. No caso dos autos, o enquadramento sancionatório se dá pela via do art. 42, II, “c” da Lei nº 7014/96. Contudo, a conduta não trouxe prejuízos para o contribuinte, vez que o percentual de penalidade previsto é exatamente o mesmo.

Pelo exposto, considero insubsistentes as razões defensivas levantadas, e julgo o presente auto de infração PROCEDENTE.

#### RESOLUÇÃO.

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207140.0001/18-7**, lavrado contra **AKZO NOBEL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.847.818,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR