

PROCESSO - A. I. N° 207140.0001/18-7  
RECORRENTE - AKZO NOBEL LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0204-01/18  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08/09/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0190-11/21-VD

**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. Acolhido o parecer da PGE para excluir os valores relativos ao período de jun/13 a jun/16, com vistas a evitar o enriquecimento sem causa do Estado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF N° 0204-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/06/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$23.847.818,50, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

*Infração 01 – 01.02.06: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por substituição tributária. Consta ainda que “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”.*

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 29/11/2018 (fls. 379 a 384) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “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 n° 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 na cadeia produtiva. Portanto, este é exatamente o caso dos autos. A industrializadora “Oxiteno”, 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 esquadriamento 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 PR

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 “Oxiteno” 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 “Oxiteno”, 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 “Oxiteno”, 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 “Oxiteno” 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 exāmen traduziria dupla exigência e enriquecimento sem causa. Sem embargo, não sendo tributável a operação de retorno de industrialização e sim cobrada 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 inexiste 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.*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 429 a 455, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminamente, alega nulidade do lançamento por erro na identificação da matéria tributável e em sua fundamentação. Afirma que o presente Auto de Infração padece claramente de vício insanável, na medida em que o seu fundamento legal não corresponde à descrição dos fatos narrada no lançamento. Explica que o fundamento legal disposto no Auto de Infração é o art. 9º da Lei nº 7.014, que não trata da substituição tributária por diferimento, mas sim de substituição tributária por antecipação, conforme Subseção IV, da Seção III da Lei do Estado da BA.

Ataca a Decisão recorrida que afirmara haver conexão entre a substituição tributária por diferimento e a modalidade de substituição tributária por antecipação. Afirma que não se pode aceitar a alegação de que “*a parcial desconexão entre a irregularidade relatada no auto de infração, e os comandos normativos relacionados a ela, não ensejam a nulidade dos lançamentos (...)*”. Argumenta que constatar que a substituição por diferimento é também chamada de substituição para trás não a torna em substituição por antecipação. Assevera que esse jogo de palavras não é suficiente para igualar a substituição tributária por diferimento à substituição por antecipação, pelo simples motivo de que são regimes diversos.

Reitera a sua alegação de nulidade, evocando a doutrina de Marçal Justen Filho, insistindo que não há uma concatenação lógica nas argumentações apresentadas na decisão de piso para fazer valer a exigência fiscal; a uma, porque se de um lado admite desconexão entre a suposta irregularidade relatada no Auto de Infração e os comandos normativos relacionados a essa infração, não há como manter a exigência fiscal; a duas, porque não há como subsistir irregularidade parcial. Assegura que o lançamento é irregular e, portanto, viciado de nulidade; a três, porque há clara distorção dos regimes jurídicos tributários aplicados para fazer valer, na letra da Decisão recorrida, um regime pelo outro.

Lembra que a autuação traz, na descrição da infração cometida, 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 Recorrente.

Pede pela decretação de nulidade com base no disposto no artigo 39, inciso V, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, o qual prevê a necessidade de indicação do dispositivo legal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Ressalta que a necessidade de fundamentação concreta e comprovada da ocorrência do fato gerador decorre da própria natureza da fundamentação do ato administrativo e dos elementos

necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte, o que não aconteceu nos presentes autos, segundo alega. Transcreve julgados do Conselho de Fazenda da Bahia em apoio aos seus argumentos

Alega que o trabalho fiscal é incongruente, pois exige o ICMS da Recorrente por ter se creditado indevidamente do próprio imposto nas aquisições de mercadorias que deveriam estar sujeitas ao regime do diferimento. Porém, se exige o ICMS creditado indevidamente, deveria o Sr. Fiscal autuante ter verificado se a partir desse crédito teria havido falta de recolhimento do imposto. Afirma que a impropriedade do lançamento é evidente, a partir da demonstração da apuração do ICMS da Recorrente, quando se verifica que em determinados meses houve saldo credor do ICMS.

Conclui, dessa forma, que o procedimento fiscal é superficial e equivocado, pois desconsiderou qual teria sido a realidade em todos os meses, se subsiste saldo devedor ou credor em determinados meses. E a decisão assim o perpetua.

Destaca que, no mês de janeiro de 2017, houve saldo credor de R\$4.657.497,40 (quatro milhões, seiscentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e noventa e sete reais e quarenta centavos). Esse saldo credor foi apurado pela Recorrente sem considerar o crédito do ICMS glosado pelo Sr. Fiscal Autuante, ou seja, após a glosa perpetrada pela fiscalização (Anexo I desta petição, e DMA correspondente).

Em vista do acima exposto, conclui pela nulidade do Auto de Infração, pelos seguintes motivos: (i) Falta de correspondência entre a fundamentação legal e os fatos apontados como infringidos; (ii) Confusão dos institutos do regime de substituição tributária antecedente e o regime de diferimento; (iii) Impropriedade no lançamento fiscal, pois, se exige o ICMS por aproveitamento indevido do próprio imposto, o Sr. Fiscal Autuante deveria ter revisto a apuração dos meses que foram objeto da autuação fiscal para verificar se o aproveitamento do crédito implicou em falta de recolhimento do imposto no final da apuração.

Ainda em sede de preliminares, alega nulidade da decisão *a quo* por cerceamento de defesa e supressão de instância em face do não enfrentamento das questões relativas à não ocorrência de operações sujeitas a substituição tributária por antecipação. Argumenta que, a par da nulidade do lançamento, por lançar sob fundamento dissociado da descrição dos fatos, sustenta também que a negativa de enfrentamento dos argumentos trazidos na impugnação representa nítido cerceamento de defesa por supressão de instância. Com relação a esse ponto (não ocorrência de hipótese de substituição por antecipação), afirma que o Acórdão desconsiderou todos os argumentos apresentados pela Recorrente em sua Impugnação, sob a alegação de que “*não condizem com o assunto principal enfrentado*”.

Alega ser necessário perceber que o acórdão recorrido, resumindo-se à premissa de que “(...) *não possuindo, portanto, aderência temática com a autuação*”, negou-se a enfrentar os seguintes argumentos trazidos na impugnação: “a) Nenhum dos produtos mencionados incluem-se na lista do Anexo I da Lei nº 7014/1976; b) Fosse o caso de substituição tributária interestadual, seria necessário convênio celebrado entre os Estados (Constituição Federal - art. 155, §2º, inciso XII, alínea “b” - e de acordo com o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96), o que, para tais produtos, não há entre São Paulo e Bahia (os produtos estão discriminados por NCM e por CFOP na impugnação); c) Tal entendimento já foi corroborado pela SEFAZ/BA, como se percebe do julgado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; Acórdão Nº 0352-12.17; Auto de Infração Nº 279462.0011/14-2; data do julgamento: 20/09/2017; d) O que diz respeito às operações realizadas com o Estado de São Paulo, e fosse o caso de substituição tributária, como pretendeu o acórdão recorrido, estaria a Recorrente autorizada a pedir o ressarcimento, nos termos do art. 302 do RICMS/BA, dado ter sido quebrada a cadeia de recolhimento do imposto; e) Não houve operações anteriores ou posteriores que permitissem à fiscalização inferir que houvesse substituição tributária aplicável à situação – ainda que se admitisse que os produtos estivessem sujeitos ao regime, o que de fato não estão, como já discorrido antes; e f) A operação de remessa e retorno para industrialização é única e, tratando-se de operação que se inicia com a própria Recorrente e tem a Oxiteno como mera industrializadora contratada, não há outras fases da cadeia para as quais se queira antecipar o recolhimento do imposto, sendo de rigor o cancelamento integral da presente autuação.

Explica que todos esses argumentos foram tratados detalhadamente em impugnação, mas o acordão recorrido negou-se a enfrenta-los sob a pecha de não haver “aderência temática com a autuação”. Requer que o CONSEF, ante a negativa de enfrentamento de tais argumentos pela Decisão recorrida, enfrente esses dados agora em sede de recurso; ou que anule a Decisão recorrida para que nova seja proferida, enfrentando-se todos os argumentos. Transcreve jurisprudência deste Conseg em apoio aos seus argumentos.

No mérito, alega inocorrência de operações sujeitas ao regime de diferimento, explicando que trouxe aos autos a descrição pormenorizada de sua operação no Estado da Bahia como forma de demonstrar, com propriedade, a que regime de tributação está sujeita. Informa que realiza a importação do insumo denominado Armohib 210 Bulk (NCM 3824.9041), sob o regime de drawback isenção ou suspensão a depender do destinatário final da mercadoria, para posterior remessa para industrialização por encomenda pela empresa Oxiteno Nordeste S.A (denominado Oxiteno). Por fim, o produto final resultante da industrialização pela Oxiteno é remetido como retorno do insumo industrializado ao estabelecimento da recorrente, que por sua vez, vende para clientes estabelecidos no Estado de São Paulo (operação interestadual) e no exterior (exportação).

Relata que a pretensão fiscal é a de exigir o ICMS da Recorrente por ocasião do aproveitamento indevido do crédito do referido imposto que foi destacado pela Oxiteno por ocasião do retorno da mercadoria industrializada ao estabelecimento da recorrente. No entender do Sr. Fiscal Autuante a Oxiteno não deveria ter destacado o ICMS na operação de retorno da mercadoria ao estabelecimento da Recorrente, porque estaria sujeita ao diferimento.

Volta a tecer críticas à decisão de piso, argumentando que o lançamento do ICMS é diferido justamente para o próximo momento de incidência, ou seja, difere o lançamento do imposto relativo ao valor acrescido na industrialização por encomenda para o momento da saída subsequente do estabelecimento do destinatário da mercadoria industrializada, a qual deve ser interna – até mesmo pela interpretação lógico-sistêmática do referido regime –, conforme disposto nos §§ 1º e 2º, do artigo 286 do RICMS/BA, que transcreve. Afirma a necessidade de que seja assim, pois presume a incidência posterior e plena realização do aspecto material da incidência, o que não ocorre nos casos de exportação e remessa interestadual tributadas necessariamente à alíquota inferior à das saídas internas.

Transcreve a legislação aplicável para concluir que, conforme mencionado no próprio Acórdão, após a operação de industrialização por encomenda, a Recorrente realizou somente operações interestaduais com clientes situados no Estado de São Paulo, bem como operações de exportação. Diferentemente do quanto alegado no v. Acórdão, afirma ser imprescindível observar a saída subsequente à operação de industrialização por encomenda, na medida em que a sistemática do regime de diferimento, em si, está intrínseca e diretamente relacionada à operação subsequente, decorrência de imperativo imposto pelo § 1º-A do art. 286, cujo texto transcreve.

Insiste que o diferimento somente se aplica para as mercadorias produzidas ou extraídas no Estado da Bahia quando se tratar de saída posterior em operação interna. E não há de ser de outra forma, pois, para as operações interestaduais, o Convênio AE 15, de 1974 já previa a suspensão do imposto nas operações interestaduais. É dizer, se, para as operações interestaduais, já se previa a suspensão, não haveria de se prever diferimento do imposto sobre o valor acrescido nos casos em que reconhecidamente não haverá lançamento do imposto. Por isso, entende ser necessário compreender que o diferimento somente se aplica quando houver lançamento posterior do imposto, como já adiantado, nos casos em que há incidência e plena realização posterior do aspecto material da incidência, o que não ocorre nos casos de exportação e remessa interestadual tributadas necessariamente à alíquota inferior à das saídas internas.

Explica ser por isso que o RICMS/BA, art. 280, I, e § 4º prevê expressamente o débito sobre o material acrescido no retorno da industrialização, com expressa autorização para manutenção do débito, destacando que o inciso II, do § 4º do art. 280 é expresso em garantir o aproveitamento do crédito. Por isso, insiste em ser necessária uma visão mais ampla e sistemática da regulamentação do tributo; visão que faltou à decisão de primeira instância, segundo afirma.

Assim, sustenta que não há que se falar em aplicação do regime de diferimento para as operações realizadas pela Recorrente, na medida em que, após a operação de industrialização por encomenda, realizou somente operações interestaduais e de exportação. Em se tratando de operações de exportações, não haveria incidência do imposto na saída subsequente à industrialização por encomenda, de modo que, em verdade, o regime de diferimento sequer existiria, justamente em razão da não-incidência. Ou seja, não haveria postergação de pagamento, pois não haveria incidência. Já com relação às operações interestaduais, também não é aplicável o regime de diferimento, posto que esse regime visa assegurar a arrecadação dentro do Estado no qual ele é concedido. Assim sendo, caso o diferimento fosse aplicado na operação de industrialização por encomenda seguida de uma operação interestadual, o Estado da Bahia deixaria de arrecadar. Ou seja, ao aplicar o regime de diferimento para essa operação, o Estado da Bahia estaria, na verdade, abrindo mão da própria arrecadação, contrariando a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Transcreve julgados em apoio ao seu ponto de vista.

Como as saídas posteriores são desoneradas (nos casos de exportação) ou tributadas a alíquota inferior à interna, argumenta que “*a Bahia não mais poderia arrecadar o imposto*”, acaso se tratasse por diferido o imposto incidente no retorno sobre o valor acrescido. Defende, assim, não haver diferimento e ser garantido o crédito do imposto, devendo o imposto ser recolhido ao Estado e a Recorrente aproveitar os seus créditos, nos termos da legislação vigente, lembrando que 47% das operações da Recorrente são destinadas ao mercado internacional, e 53% às operações interestaduais, como já demonstrado na impugnação. Com relação a parte das mercadorias que foram exportadas, afirma ficar afastada a necessidade de estorno do crédito fiscal, por força do § 3º do art. 286, em conjunto com o art. 312, § 3º do RICMS/BA, cujos textos reproduz.

Diante do acima exposto, conclui restar claro que é totalmente descabida a exação pretendida, sendo imperioso o cancelamento imediato do presente Auto de Infração.

No mais, alega confiscatoriedade da multa cobrada, o que agride os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, ao se aplicar a penalidade que representa valor correspondente à mais do que a metade do imposto supostamente devido. Transcreve texto da CF/88 bem como julgados do STF em apoio à sua tese.

Deste modo, arremata a sua peça recursal, requerendo:

- Em caráter preliminar, seja cancelado o Auto de Infração, em razão do incontestável erro quanto à identificação da matéria tributável, em absoluta violação ao art. 142 do CTN e Decreto nº 7.629/99 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal;
- Ainda em caráter preliminar, que seja anulada a decisão de primeira instância, por supressão de instância e cerceamento do direito de defesa, por negar-se a avançar sobre os argumentos trazidos pela Recorrente em sua impugnação ao Auto de Infração, no particular de não ocorrência também da substituição tributária por antecipação;
- No mérito, caso superados os argumentos preliminares, requer a desconstituição TOTAL do crédito tributário, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração e arquivamento dos respectivos autos.

Termos em que pede deferimento.

Considerando que houve pagamento do imposto por parte da empresa substituída (Oxiteno), bem como que o prazo de restituição se encontra parcialmente exaurido, esta 1ª CJF deliberou por converter o feito em diligência à PGE/PROFIS, em 14/08/2019, com vistas a emissão de parecer jurídico conclusivo sobre a matéria.

Às folhas 530/533, foi emitido o parecer solicitado, da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, tecendo as considerações que seguem.

Após descrever a conduta do Sujeito Passivo, reconhece que houve o cometimento de infração,

resultante de erro relativo ao momento de recolhimento do ICMS, embora reconheça que não houve prejuízo ao erário.

Destaca que, por conta do exaurimento do prazo para pedido de restituição do indébito, por parte da Oxiteno, manter a presente cobrança representaria um evidente enriquecimento sem causa do Estado da Bahia, citando precedentes em julgados deste Conseg.

Assim, afirma que, no presente caso, incide uma excludente supralegal de culpabilidade, precisamente do gênero *“inexigibilidade de conduta diversa”*, já que o tributo foi destacado e recolhido pelo remetente das mercadorias.

Conclui, assim, inexistir qualquer conduta infracional a justificar o lançamento tributário em epígrafe, por inexistir prejuízo ao erário bem como por não ter sido possível, ao autuado, adotar conduta diversa da utilização do crédito fiscal.

Opina pela improcedência do Auto de Infração.

À folha 534, consta despacho da Procuradora Assistente, Dra. Rosana Salau, acolhendo o opinativo do Dr. José Augusto Martins Junior, pontuando que devem ser excluídos, da autuação, aqueles créditos fiscais correspondentes a períodos nos quais a Oxiteno Nordeste S/A tenha efetuado o pagamento do imposto e não haja mais prazo para apresentação de pedido de restituição.

Às folhas 541/542, a 1<sup>a</sup> CJF deliberou por converter o PAF em nova diligência, à INFRAZ de origem, com vistas a que o Autuante e o Sujeito Passivo tomassem conhecimento do parecer da PGE/PROFIS.

Às folhas 545/549, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, reiterando os seus argumentos, ao tempo em que pede que o PAF seja remetido à 1<sup>a</sup> CJF para julgamento do recurso.

Às folhas 552/559, o Autuante apresenta manifestação, tecendo as considerações que seguem.

Após fazer um breve relato dos fatos, destaca que o imposto indevidamente debitado pelo remetente das mercadorias não foi recolhido ao erário, uma vez que o estabelecimento vendedor possuía saldo credor no período, não tendo recolhido nenhum centavo para o Estado da Bahia.

Destaca que a empresa autuada, Akzo Nobel-BA, emite nota fiscal para São Paulo ou para o exterior, com a orientação para os transportadores retirarem o produto na Oxiteno. Explica que, com as operações triangulares, em que a Akzo-BA atua apenas como intermediária entre a Akzo-SP e a Oxiteno Nordeste S/A, o crédito destacado indevidamente nas operações internas tem contribuído para que a Akzo-BA deixasse de recolher ICMS ao Estado da Bahia, no valor aproximadamente de R\$23.881.626,02, no período de 05/2013 a 12/2017.

Explica que a Akzo Nobel-BA não tem instalações físicas. Não produz nada, não comercializa nada, não tem maquinário nem funcionários, já que todo o gerenciamento é feito pela Akzo-SP. Informa que no mesmo edifício do Citibank havia um escritório de contabilidade, no mesmo andar, que cuida também da contabilidade de outras empresas, além da Akzo.

Informa que, atualmente, a Akzo-BA se encontra com a inscrição estadual baixada e, no mesmo endereço, encontra-se registrada outra empresa, de razão social Nouryon Pulp And Performance Ind. Quím. Bahia Ltda., que também não tem instalações físicas nem funcionários, que mantém as mesmas operações realizadas pela Akzo-BA com a mesma empresa Oxiteno do Nordeste.

Arremata a sua peça informativa, concluindo que:

1. a Recorrente tinha conhecimento da irregularidade da operação;
2. o total das operações somaram R\$113.690.845,96, enquanto que as operações de retorno de industrialização resultaram no valor de R\$124.373.933,96;
3. o prejuízo ficou evidenciado pelo fato de o ICMS não ter sido recolhido ao Estado pelo estabelecimento industrializador, pois o valor do ICMS foi debitado do seu saldo credor, que tem sido considerado irregular pelo fisco;
4. a utilização do ICMS em valores destacados a mais que o devido é vedado pelo RICMS/12;

5. a utilização de documentos que contenham dados inexatos é proibida pela legislação;
6. as operações triangulares entre a empresa Akzo-SP, Akzo-BA e Oxiteno resultaram na falta de recolhimento do ICMS, em valor superior a R\$23.000.000,00; e
7. não cabe a repetição do indébito, por parte do estabelecimento industrializador, tendo em vista que os créditos fiscais que compõem o saldo credor foram havidos como inválidos pelo Fisco e que ainda não foram estornados.

Requer que seja negado provimento ao Recurso Voluntário.

Às folhas 676/686, o Sujeito Passivo apresenta nova manifestação, oportunidade em que reitera as suas alegações.

Às folhas 700/706, o Autuante presta nova informação fiscal, apenas reiterando os seus argumentos já deduzidos nas peças já apresentadas.

Em face do término do mandato do Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, o presente PAF foi redistribuído para este relator.

## VOTO

Quanto à arguição de nulidade sob a alegação de erro na identificação da matéria tributável e na fundamentação, não merece prosperar, pois o trabalho fiscal está fundamentado em levantamentos analíticos/autoexplicativos, com informações extraídas dos arquivos do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), com a descrição do fato, clara e precisa.

A peça inaugural do lançamento esclarece, em complemento, que “*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*”.

Restou claro, portanto, qual a acusação que pesa contra o sujeito passivo, possibilitando o pleno exercício de defesa e o contraditório, sem que se vislumbrasse qualquer prejuízo à Recorrente.

Afasto, assim, a alegação de nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação de nulidade da Decisão recorrida por não enfrentar as questões relativas à não ocorrência de operações sujeitas a substituição tributária por antecipação, é importante ressaltar que a decisão de piso não está obrigada a abordar todos os pontos suscitados pela defesa, mas apenas a enfrentar as questões cuja superação tiverem pertinência com a causa, podendo descartar as demais mediante breve referência. Foi exatamente isso que ocorreu com a Decisão recorrida, ao mencionar “*a falta de aderência temática com a autuação*”.

Assim, rejeito a alegação de nulidade da decisão *a quo*.

Quanto à alegação de nulidade por impropriedade do lançamento, a superação dessa questão tangencia o mérito e como tal será abordada, no momento próprio, conforme adiante.

Quanto à alegação de saldo credor anterior, faz-se indispensável que sejam expurgados todos os créditos irregularmente lançados ao longo de todo o período autuado, o que requer que o Sujeito Passivo faça prova nesse sentido.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por substituição tributária. ...*”. Trata-se de utilização indevida de crédito fiscal 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, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

Nos autos, restou evidenciado que o recorrente importa o produto “*Armohib 210 Bulk*” e o remete

para a “Oxiteno” efetuar industrialização, nele fazendo adicionar álcool etoxilado ou óxido de etileno, transformando-o em vários produtos, tipo: ADSEE 907 1000 KG IBC; ADSEE 907 200 KG PTH DR; ETHOMEEN T/18; ETHOMEEN T/18 BULK; FLOMO TD-20A BULK; FLOMO 1407, FLOMO 1407 BULK, C-6336 BULK, WITCAMINE 4130 BULK. Em seguida, a Oxiteno devolve-os para a Akzo Nobel com o valor acrescido tributado, a qual, posteriormente, revende as mercadorias resultantes da industrialização para outros Estados (47%) ou as encaminha para o exterior (53%).

Nos termos do art. 286, inciso XX, c/c §§ 1º, 2º e 13 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), tal operação de retorno está sujeita ao diferimento do ICMS, não sendo permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento, que se encerra na saída subsequente da mercadoria ou produto resultante de sua industrialização, conforme abaixo.

“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:*

[...]

*§ 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.*

Portanto, nenhuma relação guarda com o ICMS Antecipação Tributária, sem qualquer pertinência com os argumentos recursais relativos a essa matéria, que ficam, assim, rejeitados.

Não têm pertinência, igualmente, os argumentos recursais relativos às operações interestaduais posteriores, as quais não legitimam ou invalidam a presente autuação.

Como já destacado, a exação se encontra fundamentada no art. 286, inciso XX, c/c §§ 1º, 2º e 13 do RICMS/BA, do que se valeu a JJF para a Decisão ora recorrida, tendo a PGE/PROFIS asseverado que a utilização de tais créditos fiscais, decorrentes da tributação indevida de operações sujeitas ao diferimento, inequivocamente demonstra a ocorrência duma conduta infracional por parte do autuado.

Embora contrária ao Direito, consoante o próprio Parecer da PGE/PROFIS, a conduta se deu por conta de recolhimento do tributo no momento errado da operação de circulação de mercadorias, já que restou recolhido o ICMS, não restando, *a priori*, nenhum prejuízo ao erário, evento que demandaria um evidente enriquecimento sem causa do Estado da Bahia, ainda mais que, no caso concreto, resta exaurido o prazo do possível pedido de restituição do indébito pela Oxiteno, quanto aos indébitos anteriores ao mês de julho de 2016 (janeiro de 2013 a julho de 2016), conforme precedentes do CONSEF, a exemplo dos Autos de Infração nºs 269616.0016/07-3 e 299314.0301//16-8.

Nesta esteira, o Parecer é no sentido de que devem ser excluídos da autuação aqueles créditos fiscais correspondentes a períodos nos quais a Oxiteno Nordeste S/A tenha efetuado o pagamento do imposto, e não haja mais prazo para apresentação de pedido de restituição, com o que concordo.

Diante de tais considerações, excluo os valores lançados referentes ao período de junho/13 a junho/16, julgando o Auto de Infração Procedente em Parte no montante de R\$11.071.195,07, em

conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS	MÊS	ICMS
jun/13	R\$ -	dez/15	R\$ -
jul/13	R\$ -	jan/16	R\$ -
ago/13	R\$ -	mar/16	R\$ -
set/13	R\$ -	mar/16	R\$ -
out/13	R\$ -	abr/16	R\$ -
nov/13	R\$ -	mai/16	R\$ -
dez/13	R\$ -	jun/16	R\$ -
jan/14	R\$ -	jul/16	R\$ 509.289,55
fev/14	R\$ -	ago/16	R\$ 665.505,36
mar/14	R\$ -	set/16	R\$ 886.363,40
abr/14	R\$ -	out/16	R\$ 808.703,71
mai/14	R\$ -	nov/16	R\$ 429.228,34
jun/14	R\$ -	dez/16	R\$ 453.336,47
jul/14	R\$ -	jan/17	R\$ 1.023.185,09
ago/14	R\$ -	fev/17	R\$ 386.545,20
set/14	R\$ -	mar/17	R\$ 613.884,73
out/14	R\$ -	abr/17	R\$ 365.955,53
nov/14	R\$ -	mai/17	R\$ 447.737,01
dez/14	R\$ -	jun/17	R\$ 570.306,25
jan/15	R\$ -	jul/17	R\$ 500.727,78
fev/15	R\$ -	ago/17	R\$ 558.628,12
mar/15	R\$ -	set/17	R\$ 460.735,53
abr/15	R\$ -	out/17	R\$ 716.659,40
mai/15	R\$ -	nov/17	R\$ 734.029,40
ago/15	R\$ -	dez/17	R\$ 171.480,82
set/15	R\$ -	jan/18	R\$ 406.165,06
out/15	R\$ -	mar/18	R\$ 362.728,32
nov/15	R\$ -	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 11.071.195,07</b>

Quanto à alegação de que a multa aplicada é confiscatória e desproporcional, falece competência a este colegiado para tal análise, nos termos do art. 125, I do COTEB.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0001/18-7, lavrado contra **AKZO NOBEL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.071.195,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS