

A. I. Nº - 206973.0034/21-4  
AUTUADO - NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
AUTUANTE - IVANA MARIA MELO BARBOSA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08/03/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0012-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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 utilizado pelo destinatário, até para evitar uma transferência involuntária de créditos fiscais. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida pela própria autuante, implicou em refazimento dos cálculos e aplicação exclusivamente da multa. Rejeitada a preliminar de nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/11/2021, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 7.194.707,96, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Infração 01 – 001.002.006 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária.*

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado:

*Utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias industrializadas por terceiros, cujas operações de saídas do estabelecimento industrializador estão sujeitas ao regime de diferimento.*

*No caso vertente, o diferimento trata-se da postergação do lançamento do ICMS nas saídas do estabelecimento industrializador em retorno ao estabelecimento de origem, de mercadorias remetidas para industrialização, por conta do remetente, quando o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização estejam situados neste Estado, devendo o ICMS ser lançado no momento das operações de saídas do estabelecimento encomendante.*

*Assim, a operação de retorno das mercadorias industrializadas não está sujeita à tributação, sendo inclusive vedado o destaque do ICMS por parte do estabelecimento industrializador, de modo que a entrada no estabelecimento encomendante não gera crédito fiscal.*

Período de ocorrência: abril, junho a dezembro de 2018, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2019.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.26 a 35). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que a exigência fiscal se revela absolutamente ilegal e implica em enriquecimento ilícito por parte da Administração.

Discorre sobre a operação realizada pela empresa. Esclarece que realiza a importação do insumo denominado Armohib 210 Bulk (NCM 3824.9041), aquisição feita junto ao exterior (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).

Explica que o processo produtivo da Oxiteno consiste unicamente em adicionar álcool etoxilado ou óxido de etileno no produto importado Armohib 210, que fornece, transformando-o nos produtos C-6336 BULK, FLOMO 1407 e FLOMO 1407, objeto desta autuação.

Aduz que após a remessa e retorno das mercadorias enviadas para industrialização por encomenda, somente realiza operações interestaduais com clientes situados no Estado de São Paulo, bem como realiza operações para o mercado externo, ou seja, exportação.

Salienta 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 sua encomenda e ao retorno da industrialização.

Argui a nulidade por erro no trâmite do procedimento fiscal.

Observa que a ação fiscal foi determinada pela Ordem de Serviço OS50237821, conforme consta do Auto de Infração, sendo que em 06/10/2021 foi cientificado da lavratura do Termo de Início de Fiscalização. Afirma que assim sendo, somente são válidos os atos praticados a partir dessa data e não podem ser utilizados os documentos solicitados e enviados em momento anterior.

Alega que se não bastasse, parte do período fiscalizado (2017 a 2019) já foi objeto de outra ação fiscal, determinada pela OS 50403920, que se encerrou sem que fossem encontradas quaisquer irregularidades, não podendo ser objeto de nova fiscalização.

Diz que uma mesma ordem de serviço, ou seja, uma mesma ação fiscal pode ser prorrogada, desde que mediante solicitação fundamentada, como qualquer ato administrativo.

Acrescenta que a mesma ordem de serviço deveria ter sido formalmente prorrogada antes que expirado o prazo de 90 dias. Alega que a expedição de nova ordem de serviço demanda novo termo de início de fiscalização e não reaproveita automaticamente os atos realizados em fiscalização anterior.

Conclusivamente, consigna que dessa forma, propugna inicialmente pela nulidade do lançamento, tendo em vista o vício de formação acima descrito, em razão de ter sido formalizado sem autorização expressa para o seu prosseguimento.

Argui a nulidade do lançamento por erro na identificação da matéria tributável e em sua fundamentação.

Frisa que o presente Auto de Infração é flagrantemente nulo, na medida em que o fundamento legal utilizado é de todo equivocado, observando-se verdadeira ausência de capitulo legal.

Afirma que a fiscalização não cumpriu com as suas obrigações legais de expor ao contribuinte de forma satisfatória as motivações que a levaram a efetuar o lançamento, não lhe permitindo que procedesse à sua defesa de forma plena e convicta, em frontal violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Salienta que a Legislação Estadual é clara ao estabelecer como se dará a composição do Auto de Infração, conforme o art. 39 do RPAF/BA, cuja redação reproduz.

Diz que conforme se nota, o referido dispositivo determina que, além da descrição dos fatos que constituem a infração, o Auto de Infração deve indicar expressamente a disposição legal infringida.

Observa que a descrição dos fatos e o relato da infração servem justamente para que o contribuinte autuado possa entender de maneira plena a motivação por trás do lançamento fiscal e assim, caso entenda pertinente, possa rechaçar de forma mais precisa a imposição fiscal que entende indevida.

Alega que no entanto, no caso em referência, a fundamentação legal não condiz com os fatos da autuação (matéria supostamente tributável). Diz que a descrição dos fatos e o relato da infração cometida que embasam e procuram dar sustento à autuação fiscal, definitivamente, não cumprem

o seu papel, mas ao revés, relatam ocorrência distinta daquela constante na capituloção legal da infração.

Consigna que conforme adrede mencionado, 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 empresa nas operações internas, conforme excerto que reproduz do Auto de Infração.

Assevera que é evidente que o fundamento legal não corresponde à descrição dos fatos narrada no lançamento. Isso porque, o fundamento legal disposto no Auto de Infração é o art. 9º da Lei 7.014, que não trata da substituição tributária por diferimento, mas sim de substituição tributária por antecipação justamente o contrário, conforme Subseção IV da Seção III, da Lei do Estado da BA, arts. 8º e 9º, cujo teor reproduz.

Sustenta que é inaceitável a utilização de fundamento legal que traz em sua redação regime de substituição tributária diametralmente oposto àquele relatado pela Fiscalização nos fatos da autuação. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Marçal Justen Filho.

Afirma que resta claro que concluiu por uma coisa e lançou por outra. Ou seja, inferiu a ocorrência de creditamento supostamente indevido relativo às operações de retorno de industrialização por encomenda, as quais estavam sujeitas a substituição tributária por diferimento, para lançar por itens que não têm conexão com a descrição.

Diz que assim sendo, a fiscalização não cumpriu com o dever precípua assinalado no art. 142 do CTN, pois não houve a devida motivação do lançamento, em absoluta contrariedade ao referido artigo, bem como o art. 37, *caput*, da Constituição Federal. Acrescenta que incumbe privativamente à autoridade administrativa, portanto, constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo um dos requisitos essenciais do ato justamente a identificação da matéria tributável.

Assevera que dessa forma, a “conclusão” adotada pela fiscalização, é desprovida de fundamentação legal, o que implica na nulidade do presente Auto de Infração, haja vista que não cumpre com a condição preconizada pelo art. 39, do Decreto 7.629/99 [RPAF/BA/99].

Sustenta que não se pode admitir a procedência de uma autuação que simplesmente ignora os requisitos legais para a constituição do crédito tributário, pois tratando-se de processo administrativo tributário, o interesse visado é o interesse primário da Administração Pública, de modo que se faz necessária a aferição plena e efetiva dos acontecimentos, para apurar a ocorrência ou não do fato jurídico tributável, em respeito à legalidade tributária.

Aduz que somente assim se consegue dar fiel cumprimento ao art. 142 do CTN, particularmente no que diz respeito à identificação da matéria tributável.

Alega que por isso, resta evidente que se encontra impedido de exercer com plenitude seu direito e garantia constitucional à ampla defesa em âmbito administrativo, consagrado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, na exata medida em que não é possível identificar com segurança qual a infração que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração. No tocante ao princípio da ampla defesa, invoca e reproduz excertos de ensinamento da Profª Odete Medauar.

Sustenta que ao não disponibilizar à empresa 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, consoante o art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, cujo teor reproduz.

Assinala que corroborando a nulidade do presente Auto de Infração por vício insanável, o próprio CONSEF/BA, tem entendimento proferido no julgamento de casos nos quais também houve incongruência entre os fatos e a descrição das infrações. Reproduz as excertos dos Acórdãos CJF

Nº. 0146-12/17 e JJF Nº. 0229-02/12.

Conclusivamente, sustenta que o presente Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Prosseguindo, consigna que caso não se aceite a nulidade arguida, o que admite apenas a título de argumentação, passa a expor as razões de direito pelas quais é totalmente descabida a autuação.

Alega inobservância ao princípio da não-cumulatividade e enriquecimento sem causa pela Administração Pública.

Observa que a exigência fiscal diz respeito a operação de remessa de mercadoria para industrialização por encomenda, sobre a qual não há incidência de ICMS a lhe ser exigido. Acrescenta que no retorno das mercadorias, o industrializador ("Oxiteno") destacou e recolheu ICMS sobre o valor adicionado no processo de industrialização. Diz que assim sendo, por haver recolhimento de ICMS no decorrer da cadeia produtiva, é devido o creditamento do imposto, em obediência direta ao princípio da não-cumulatividade.

Salienta que a autuante entende que o recolhimento efetuado pela Oxiteno ao Erário do Estado da Bahia seria indevido e, por esta razão, não poderia ser creditado.

Afirma que inexiste nos autos qualquer comprovação de que a Oxiteno tenha solicitado a repetição desse indébito ou que tenha havido ação fiscal para averiguar a irregularidade de tais documentos fiscais e dos respectivos destaques, portanto, a Fiscalização exige do industrializador ICMS que entende indevido e, simultaneamente, glosa crédito já recolhido aos cofres públicos, em flagrante *bis in idem*, além de frontal desrespeito ao princípio da não-cumulatividade.

Alega que o ordenamento jurídico tributário como um todo, aí incluída a legislação do Estado da Bahia, não proíbe o creditamento de ICMS destacado no regime de substituição tributária por diferimento. Acrescenta que da mesma forma, não existe qualquer previsão legal que permita à Administração realizar o estorno do crédito, tendo em vista que o imposto foi pago por estar destacado nas notas fiscais, sendo legítimo, portanto, o aproveitamento do crédito.

Pontua que esse entendimento é decorrência lógica do princípio da não-cumulatividade expresso no art. 155, II, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, norma de eficácia imediata, principalmente quanto ao ICMS. Reproduz referido dispositivo constitucional.

Assinala que em situação idêntica envolvendo a empresa, no Auto de Infração nº 2071400001/18-7 (Doc. 03), a D. Procuradoria Geral do Estado proferiu Parecer Jurídico (Doc. 04) em que manifesta concordância com os argumentos defensivos.

Registra que a Procuradoria Geral do Estado manifestou entendimento no sentido de que é legítima a conduta da empresa, por cumprir com os termos da legislação fiscal de regência, e reconhece que não houve nenhuma conduta infracional que justifique o lançamento tributário em questão, por inexistir qualquer prejuízo ao Erário e também porque não teria sido possível a empresa conduta diversa da utilização do crédito fiscal.

Ressalta que foi nessa esteira que foi proferido o Despacho Profis-NCA para propor a anulação do Auto de Infração com relação ao período em que houve a decadência do direito de o substituto pleitear a restituição do imposto destacado e recolhido indevidamente. Neste sentido, invoca e reproduz excertos da decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Conclusivamente, diz que o presente Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente, em observância à legislação de regência e ao entendimento esposado pelo CONSEF/BA e pela PGE/BA.

Continuando, alega o não cabimento do diferimento: produtos finais destinados à exportação ou operações interestaduais.

Assevera que se não bastasse, a totalidade das remessas realizadas pela empresa se dá para fora do Estado da Bahia ou são destinadas a exportação, sendo inaplicável, portanto, o regime do diferimento.

Diz que partindo da premissa de que a Fiscalização pretendeu referir-se à substituição tributária por diferimento e, nesse caso, o fundamento legal correto seria o art. 7º da Lei Estadual n. 7.014/763, o tratamento deste regime específico previsto na Legislação Estadual, particularmente por se tratar de operação inserida em contexto de industrialização por encomenda, encontra-se no art. 280, inciso I, do RICMS/BA e, quanto ao diferimento, no art. 286, do mesmo diploma regulamentar. Reproduz referidos dispositivos normativos.

Salienta que não há dúvida de que as operações objeto da autuação são operações de industrialização por encomenda, conforme expressamente mencionado no próprio “DEMONSTRATIVO DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL DO ICMS NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS POR TERCEIROS CUJA OPERAÇÃO DE RETORNO NÃO ESTÁ SUJEITA À TRIBUTAÇÃO”, no qual consta apenas relação das notas fiscais emitidas pela Oxiteno, em que foram destacados os créditos glosados de ICMS, todas com CFOP 1.124 - *Industrialização efetuada por outra empresa*.

Destaca que após a operação de industrialização realizada com a Oxiteno, somente realiza operações interestaduais com clientes situados no Estado de São Paulo, bem como operações de exportação, como bem ilustra o fluxograma que apresenta.

Afirma que para que seja aplicável o regime do diferimento, é necessário que a operação subsequente seja necessariamente interna, fato que deveria ser comprovado pela autuante, sob pena de improcedência do Auto de Infração.

Ressalta que o regime de substituição tributária por diferimento previsto no art. 286, inciso XX, do RICMS/BA é aplicável somente para as operações internas, sendo, desse modo, totalmente descabida a exigência fiscal. Acrescenta que esse entendimento se depreende do próprio art. 286, inciso XX, no seu § 1º, cuja redação transcreve.

Assinala que esse entendimento, inclusive, já foi adotado pelo CONSEF/BA em casos semelhantes ao presente, conforme excertos de decisões que reproduz referentes aos Acórdãos CJF Nº. 0304-11/15 e CJF Nº. 0050-12/04.

Alega que ainda que fosse aplicável o diferimento para as operações de industrialização por encomenda que foram objeto da autuação, com relação à parte das mercadorias que foram exportadas pela empresa, fica afastada a necessidade de estorno do crédito fiscal, por força do § 3º do art. 286, c/c o art. 312, § 3º do RICMS/BA, cujas redação reproduz.

Frisa que mesmo com relação às operações internas o regime de substituição tributária por diferimento proíbe que o tributo seja destacado, mas não há proibição expressa no RICMS/BA de creditamento, tampouco determinação de estorno do crédito, o que não poderia haver, por lesão flagrante ao princípio constitucional da não cumulatividade expresso no art. 155, II, § 2º, I, da Constituição Federal.

Assinala que esse entendimento decorre daquele já esposado por diversas vezes na jurisprudência pátria, conforme transcrição que apresenta de excertos do AgRg no REsp 1065234.

Observa que os princípios são os alicerces do Direito Positivo e em eventual confronto com as regras devem sempre prevalecer.

Frisa que o art. 290 do RICMS/BA/12 proíbe o aproveitamento dos créditos nas situações de substituição tributária por antecipação, mas não por diferimento. Reproduz referido dispositivo regulamentar.

Conclusivamente, diz que resta claro que, ainda que a causa de nulidade absoluta do Auto de Infração fosse superada, o que alude apenas a título de argumentação, permanece totalmente descabida a exação pretendida pela Fiscalização, pois, partindo-se da premissa de que a Fiscalização pretendeu referir-se à substituição tributária por diferimento, tem-se o seguinte:

(i) *Após a operação de industrialização por encomenda, a Impugnante somente realiza operações interestaduais, bem como operações de exportação, não sendo aplicável ao presente caso, portanto, o*

- regime de substituição tributária por diferimento, o qual se aplica somente para as operações internas;*
- (ii) Ainda que fosse aplicável o diferimento, com relação a parte das mercadorias que foram exportadas pela Impugnante não é necessário realizar o estorno do crédito fiscal, por força do § 3º do art. 286, em conjunto com o art. 312, § 3º do RICMS/BA;*
- (iii) O regime de substituição tributária por diferimento proíbe que o tributo seja destacado, mas não há proibição expressa no RICMS/BA de creditamento (quando destacado), tampouco determinação de estorno do crédito;*
- (iv) O art. 290 do RICMS/BA, trazido como infringido e fundamento da autuação, proíbe o aproveitamento dos créditos nas situações de substituição tributária por antecipação, mas não por diferimento*

Continuando, alega a não ocorrência de operações sujeitas a substituição tributária por antecipação, conforme fundamentação do lançamento.

Diz que analisando diretamente os artigos mencionados no lançamento, a autuação também não se justifica.

Salienta que o Anexo I a que faz referência o art. 9º da Lei 7014/76, cujo artigo correspondente no RICMS/BA é o art. 289, traz o item 32 como o único item possível de se enquadrar os produtos objeto das operações em questão isso porque, conforme anteriormente informado, o processo produtivo realizado pela Oxiteno, empresa contratada para realização de industrialização por encomenda, consiste unicamente em adicionar álcool etoxilado ou óxido de etileno ao produto importado Armohib 210 que fornece a Oxiteno, 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, C-6336 BULK, C-6336 BULK, C-6336 BULK, ADSEE 907 200 KG PTH DR, WITCAMINE 4130 BULK, os quais posteriormente vende no mercado interno, no caso operações interestaduais com o Estado de São Paulo, e/ou vende no mercado externo, ou seja, exporta.

Observa que nos termos do que estabelece a Constituição Federal no seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, assim como o art. 9º da Lei Complementar 87/96, a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Observa que desse modo, tratando-se de operações interestaduais, a substituição tributária deve estar prevista em Convênio ou Protocolo que são firmados entre dois ou mais Estados. Neste sentido, invoca e reproduz o entendimento da doutrina pátria.

Alega que não obstante, no presente caso, inexiste acordo de substituição tributária entre o Estado da Bahia e o Estado de São Paulo, determinando o enquadramento das mercadorias ao regime de substituição tributária por antecipação.

Afirma que desse modo, não há que se falar em infringências aos dispositivos utilizados como fundamento da autuação, os quais dizem respeito à substituição tributária por antecipação, sendo absolutamente indevida a autuação.

Diz que o próprio CONSEF/BA corrobora esse entendimento, conforme demonstrado no julgado que apresenta.

Salienta que para as mercadorias destinadas ao Estado de São Paulo, caso houvesse sido realizado o recolhimento de acordo com as regras da substituição tributária, e ante o fato de inexistir convênio entre os Estados de São Paulo e Bahia, seria justamente o caso de resarcimento do tributo, conforme regula o art. 302 do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Aduz que afora as mencionadas operações interestaduais, com relação as demais saídas, todas dizem respeito à exportação, nas quais não há incidência de tributos, não havendo que se falar em substituição tributária.

Assim, não havendo imposto devido na operação de saída a ser realizada pela Impugnante, dado se tratar de operação na qual não há incidência do imposto, não há como aplicar o art. 8º da Lei 7014/76, pela simples razão de ser impossível a antecipação do imposto, se não há imposto a ser

anticipado, por não incidir nas operações posteriores:

Acrescenta que além disso, conforme demonstrado no quadro que apresenta, em sua totalidade ou quase totalidade, as operações cujos créditos foram glosados dizem respeito ao retorno das mercadorias enviadas para industrialização por encomenda, com CFOP 1124.

Salienta que desse modo, verifica-se que não há justificativa para que se queira proibir o crédito do imposto sob a pecha de que a operação estaria inserida em contexto de substituição tributária, pois essencialmente, não é disso que se trata. Assevera que é inaplicável a substituição tributária nesse contexto.

Destaca que a operação de remessa e retorno para industrialização é única, considerada como inserida dentro do próprio processo de industrialização da empresa como se ela mesma realizasse a operação. Explica que o que se quer dizer com isso é que, tratando-se de operação que se inicia com importação pela própria empresa, que tem a Oxiteno como mera industrializadora contratada, não há outras fases da cadeia para as quais se queira antecipar o recolhimento do imposto, dado que tudo o mais será exportado ou destinado a operações interestaduais.

Diz que nessa linha, não houve operações anteriores ou posteriores, que permitissem à Fiscalização inferir que houvesse substituição tributária aplicável à situação, mesmo que se admitisse que os produtos estivessem sujeitos ao regime, o que de fato não estão, como já discorrido antes.

Conclusivamente, sustenta que resta claro que não merece prosperar a exigência fiscal em tela, haja vista que as mercadorias comercializadas pela empresa não estão sujeitas ao regime de substituição por antecipação, em face à inexistência de acordo de substituição tributária entre o Estado da Bahia e o Estado de São Paulo.

Argui que a multa aplicada de 60% do imposto é confiscatória.

Alega que não é razoável que a multa seja equivalente a mais do que a metade do valor do imposto exigido. Diz que referida multa é considerada arbitrária incorrendo em verdadeiro locupletamento sem causa do Fisco, o que causa repulsa no ordenamento jurídico, nos termos estabelecidos pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Frisa que a intenção do legislador constituinte ao vedar o emprego do confisco tributário é impedir que os entes políticos venham impor a cobrança de tributos ou multas com nítido propósito de confiscar a propriedade privada. Neste sentido, reproduz os arts. 5º, XXII e XXIII; 170, II e III da CF/88).

Afirma que dessa forma, ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, não mereceria subsistir a cobrança da multa em virtude de seu caráter confiscatório, por não guardar nenhuma proporcionalidade e razoabilidade com a realidade dos fatos.

Assinala que corroborando esse entendimento o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça sempre repudiaram qualquer tipo de cobrança que tivesse cunho ou caráter confiscatório, conforme se verifica nas decisões que transcreve.

Observa que para a aplicação da penalidade absurda, o Fisco baseia-se no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei Estadual nº 7.014/96, a qual dispõe que aquele que “...para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: (...)VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal,

*sem prejuízo da exigência do estorno: a) quando da utilização indevida de crédito fiscal.*

Alega que assim sendo, verifica-se facilmente que o Fisco não observou os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, ao aplicar a penalidade que representar valor correspondente à mais do que a metade do imposto supostamente devido.

Frisa que a Constituição Federal, no seu artigo 150, versa sobre as limitações do poder de tributar do Estado, contendo no inciso IV, expressamente, a regra que proíbe a utilização do tributo com

finalidade confiscatória. Acrescenta que multas excessivas, que ultrapassam o razoável para punir os transgressores e prevenir para que o ilícito não volte a acontecer, caracterizam o confisco, sendo vedado pela Constituição da República.

Ressalta que não deve ser alegado que o referido princípio teria a sua aplicabilidade restrita aos tributos, não envolvendo as penalidades, pois, é entendimento pacífico da jurisprudência que o princípio da vedação ao confisco é aplicável às sanções tributárias, inclusive. Neste sentido, reproduz decisão do E. Superior Tribunal de Justiça.

Conclusivamente, diz que diante do exposto, resta cabalmente demonstrada a necessidade do cancelamento da aplicação da multa de 60% sobre o valor do imposto, uma vez que se mostra inconstitucional por confrontar o princípio da vedação ao confisco.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

(i) Em caráter preliminar, seja imediatamente cancelado o Auto de Infração, em razão do seu vício de formação por ausência de Ordem de Serviço que lhe dê suporte, bem como por conta do incontestável erro quanto à identificação da matéria tributável, em absoluta violação ao art. 142 do CTN e Decreto 7.629/99 - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal;

(ii) 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.

Protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos, bem como pela produção de qualquer instrumento de prova que se façam necessários para a comprovação de seu direito.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls.115 a 125). Diz que para melhor entendimento do lançamento, necessário se faz breve contextualização.

Esclarece que a empresa NOURYON PULP and PERFORMANCE INDÚSTRIA e COMÉRCIO LTDA., embora formalmente inscrita como indústria ativa na SEFAZ-BA, Inscrição Estadual 145.578.479 e CNPJ 43.818.418/0012-76, tem como endereço a sala 501 na Rua Miguel Calmon, no. 558, Edifício CITIBANK, e recebeu, simbolicamente, por transferência o produto ARMEEN TMD BULK da empresa NOURYON PULP and PERFORMANCE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., Inscrição Estadual 3880546741111 e CNPJ 43.818.418/0009-70, sita na Rodovia Akzo Nobel, município de Itupeva-SP.

Diz que de fato as matérias-primas saíram da NOURYON PULP and PERFORMANCE no Estado de São Paulo, sem transitar pelo estabelecimento da NOURYON PULP Salvador, e foram entregues diretamente na empresa OXITENO localizada no município de Camaçari/BA.

Explica que a empresa OXITENO, por sua vez, industrializou as matérias-primas e os produtos resultantes da industrialização foram retirados do seu estabelecimento pela encomendante, ora seguindo diretamente para a NOURYON PULP and PERFORMANCE em São Paulo, ora para outros clientes na Bahia ou, ainda, para o Porto Salvador com destino ao exterior.

Assinala que antes de dezembro de 2017 idêntica situação fática ocorria entre as unidades da empresa AKZO NOBEL LTDA., situadas nos mesmos endereços onde atualmente estão estabelecidas as unidades da NOURYON PULP and PERFORMANCE em São Paulo e na Bahia.

Discorre sobre a participação da empresa OXITENO nas operações.

Explica que a OXITENO NORDESTE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia sob o nº. 001.205.921 e CNPJ 14.109.664/0001-06 industrializa, sob encomenda, para a NOURYON PULP and PERFORMANCE, Inscrição Estadual 145.578.479 e CNPJ 043.818.418/0012-76, sita na Rua Miguel Calmon, 558, sala 501, Comércio, nesta capital. Observa que as saídas dos produtos resultantes da industrialização ocorrem sob o CFOP 5902 - *Retorno de industrialização por encomenda, real ou simbólico, estão sujeitas ao regime do diferimento do ICMS*.

Aduz que não obstante o benefício do diferimento, a empresa OXITENO destacou indevidamente

o ICMS nos respectivos documentos fiscais, gerando, com isso, crédito fiscal irregular utilizado pela NOURYON PULP, no valor de R\$ 7.194.707,96, no período compreendido entre 04/2018 a 12/2019.

Afirma que desse modo, créditos fiscais irregulares provenientes da empresa OXITENO, por meio de operações que não estão sujeitas à tributação do ICMS nas remessas internas de retorno de industrialização, são inválidos e não deveriam ter sido utilizados, ainda que destacados no documento fiscal emitidos pela empresa OXITENO.

Reporta-se sobre a validade dos créditos fiscais da empresa OXITENO.

Registra que a empresa OXITENO vem acumulando créditos fiscais em decorrência de operações com a empresa interdependente OLEOQUÍMICA, ambas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, na qualidade de seu principal fornecedor de matérias-primas.

Explica que a OLEOQUÍMICA é beneficiária do Programa DESENVOLVE, cuja parte do saldo devedor apurado mensalmente, no caso 90%, decorrentes de suas operações beneficiadas, goza da dilação de prazo de pagamento em até 72 meses ou do desconto de até 90%, no caso de antecipação do pagamento do ICMS com prazo dilatado. Acrescenta que no caso da OLEOQUÍMICA, frequentemente a quitação é antecipada de forma que o desconto obtido é sempre de 90% do valor remanescente.

Assinala que os créditos fiscais provenientes da empresa OLEOQUÍMICA para a empresa OXITENO são integralmente lançados na escrita fiscal, entretanto, os débitos fiscais da empresa OLEOQUÍMICA, decorrentes das mesmas operações, são quitados com descontos.

Apresenta como exemplo, uma operação de "venda", no valor de \$100,00, entre a OLEOQUÍMICA e OXITENO: a NF da OLEOQUÍMICA tem \$18,00 de ICMS destacado e recolhe \$1,80 (10%), sendo que 90% ( $18 \times 0,9 = 16,2$ ), tem direito à dilação do prazo.

Diz que se o contribuinte antecipar a quitação, recolhe apenas mais \$1,62 (16,2x,0,10), equivalente à redução de 90% de desconto, num total de \$3,42 (1,80+1,62). Na outra ponta, a OXITENO recebe o crédito fiscal integral de \$18,00.

Observa que a empresa OXITENO lança regularmente o crédito fiscal na sua escrita e, por conta das operações de saídas para o exterior, que ocorrem sem a incidência do ICMS, ou para outras unidades da Federação, com alíquotas de 4% ou 12%, acumula créditos fiscais do ICMS em valores elevados.

Salienta que para disciplinar o acúmulo de crédito fiscal, o RICMS/BA/12, Decreto nº.13.780/12, determina o estorno do imposto creditado, no valor que exceder o imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria, conforme preconiza o art. 312, V. Reproduz referido dispositivo regulamentar.

Ressalta que no caso das "exportações indiretas", quando a empresa OLEOQUÍMICA transfere os produtos por ela produzidos para a empresa OXITENO realizar a exportação para o exterior, o § 11 do art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto n. 8.205/2002, estabelece que é vedada a fruição do benefício do citado incentivo fiscal naquelas operações. Reproduz o aduzido dispositivo normativo.

Consigna que tais regras vêm sendo constantemente desrespeitadas, tanto pela empresa OXITENO, quanto pela empresa OLEOQUÍMICA, o que tem gerado várias autuações nas duas empresas e a suspensão da homologação dos créditos fiscais da empresa OXITENO.

Ressalta que enquanto não ocorrem, em caráter definitivo, os julgamentos dos Autos de Infração pendentes no CONSEF, a empresa OXITENO vem transferindo créditos fiscais acumulados para terceiros, apesar da absoluta falta de certeza do direito à sua utilização e, consequente falta de liquidez.

Salienta que feitos os esclarecimentos acima, passa a se reportar sobre as alegações defensivas.

No que tange à arguição de nulidade do lançamento tendo em vista erro no trâmite do procedimento fiscal, informa que a Ordem de Serviço indicada no Cabeçalho do Auto de Infração, (fl. 1), no caso 502.738/21 foi emitida e o Auto de Infração saneado pelo Supervisor da IFEP Indústria ao qual está vinculada, sendo, desse modo, a Ordem de Serviço sob a qual a lavratura do presente Auto de Infração está autorizada válida. Salienta que questões burocráticas internas da SEFAZ/BA independem de concordância por parte do Contribuinte autuado.

Quanto à arguição defensiva de nulidade por erro na identificação da matéria tributável e sua fundamentação, informa que a despeito de constar mandamento específico para o diferimento na Lei do ICMS na Bahia, a disposição legal apontada no Auto de Infração não deixa de se aplicar ao caso concreto, haja vista que o instituto do diferimento é uma das modalidades de substituição tributária. Assinala que a infração no SLCT que mais se aproximou do caso concreto foi a opção escolhida, e, no complemento, para que fosse afastada qualquer dúvida, descreveu a situação fática.

Assevera que não se pode dizer que houve cerceamento ao direito de defesa, na medida em que o sujeito passivo desenvolveu seus argumentos defensivos compreendendo com perfeição a acusação fiscal e aduzindo várias linhas defensivas, tanto em preliminar como no mérito.

No tocante ao mérito, contesta a alegação defensiva de inobservância ao princípio da não-cumulatividade e enriquecimento sem causa pela Administração Pública em face ao recolhimento do ICMS destacado ter sido recolhido pela empresa OXITENO.

Reitera que há desrespeito ao art. 312, V do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 como também ao § 11º do art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto n. 8.205/2002, portanto, a empresa OXITENO nada recolheu, e o prejuízo ao erário é indubitável

Ressalta que examinando o direito do Contribuinte utilizar o crédito fiscal quando da entrada de mercadorias retomadas 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, conforme as normas do RICMS/BA/12, que regem a matéria, cujo teor reproduz.

Observa que o autuado alega que é inaplicável o diferimento previsto no dispositivo e parágrafos mencionados porque estes só valeriam para as operações internas sendo que, no presente caso, as mercadorias recebidas da industrializadora eram exportadas ou vendidas para outros Estados.

Indaga a autuante como ocorrem as operações envolvidas. Responde que o autuado importa o produto denominado "Armobib 210 Bulk" e o remete para a "Oxiteno" efetuar industrialização, nele fazendo adicionar álcool etoxilado ou óxido de etileno, transformando-o em C-6336 BULK, FLOMO 1407 e FLOMO 1407 BULK (fl. 29) devolvendo-os para o autuado com o valor acrescido tributado, sendo que, posteriormente, esta revende as mercadorias resultantes da industrialização para outros Estados ou as remete para o exterior.

Diz que diante dos fatos relatados pelo próprio sujeito passivo, constatou o seguinte:

- a) A operação mercantil objeto da autuação refere-se à entrada de produtos tributados na saída da OXITENO, em retomo de industrialização por encomenda, cujos créditos fiscais foram glosados porque a operação de retomo de industrialização está sujeita ao diferimento.
- b) Autor da encomenda e estabelecimento executor da industrialização estão situados na Bahia.
- c) Os produtos resultantes da industrialização não foram consumidos pela autuada, mas revendidas.
- d) Nesta operação - saída da OXITENO, entrada na NOURYON, 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.
- e) Nestas condições, a legislação veda o destaque do ICMS nos documentos fiscais atinentes às operações com diferimento, segundo o § 1º do dispositivo retro citado.

*f) 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 deferido.*

Sustenta que desse modo, a operação de retomo 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, nesse caso, o autuado.

Observa que 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.

Afirma que o comando do § 1º-A do art. 286 do RICMS/BA/12, apenas reforça a particularidade de que encomendante e executor industrial estejam situados na Bahia, promovendo entre si uma operação interna.

Diz que 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. Assevera que as decisões aduzidas pelo autuado, transcritas às fls. 43/44 não se aplicam ao presente caso por se referirem a operações interestaduais.

Quanto às exportações, diz que ensejam a manutenção dos créditos fiscais quando efetivamente forem de direito. Observa que se em operação anterior não há crédito fiscal apropriar, não se pode, por ficção jurídica, imaginá-los, salvo expressa previsão na lei. Diz que no entanto, ficam mantidos os créditos fiscais efetivamente legítimos, decorrentes de operações anteriores em que permitam a tributação, contudo, não na hipótese alcançada pela fiscalização.

Salienta que não tem importância saber se o ICMS 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 fiscal. Acrescenta o aresto oriundo do STJ, reproduzido às fls. 46 e 47 não se presta ao deslinde da questão.

No tocante à alegação defensiva atinente a natureza confiscatória da multa aplicada, diz que nada tem a comentar, salvo que aplicou a multa legalmente prevista.

Conclusivamente, diz que a situação é grave e não se pode perder de vista os seguintes fatos:

- a) A empresa NOURYON PULP não existe fisicamente, posto que o endereço indicado como local da "indústria" é uma sala vazia, sem ao menos um escritório. Por que então a NOURYON PULP São Paulo não encomenda a industrialização diretamente? Por que manter unidade industrial instalada em sala única (501) em edifício comercial na Bahia sendo até mesmo os documentos fiscais emitidos pela unidade paulista com os dados da unidade baiana?*
- b) As remessas para a industrialização são realizadas pela unidade situada no Estado de São Paulo, diretamente para OXITENO, sem transitar pelo estabelecimento da NOURYON PULP em Salvador, devido a sua inexistência física;*
- c) Na prática, as notas fiscais da unidade paulista são destinadas para NOURYON PULP Salvador que, por sua vez, emite nota fiscais próprias para a OXITENO, porém, todas as emissões de notas fiscais são feitas pela unidade paulista;*
- d) A NOURYON PULP Salvador "recebe" (simbolicamente) as mercadorias da NOURYON PULP paulista com crédito de 12% e "remete" (simbolicamente) para a OXITENO com a suspensão da incidência do ICMS. Após a industrialização, a OXITENO realiza a remessa dos produtos resultantes, cujas operações internas estão sujeitas ao diferimento do ICMS, com tributação indevida pela alíquota interna de 18%;*
- e) A NOURYON PULP Salvador credita-se da tributação indevida e realiza a retirada dos produtos diretamente da OXITENO com destino a seus clientes ou à NOURYON PULP paulista, com a alíquota de 12%, ou, ainda, para o exterior em operações de exportação sem a incidência do ICMS, gerando acumulação indevida do ICMS.*
- f) Além dos créditos fiscais serem inválidos por conta de sua inexistência regular decorrente da tributação indevida (com possibilidade de repetição de indébito por parte da OXITENO), a validade dos créditos acumulados da OXITENO também está sendo contestada pelo Fisco.*

g) Os créditos fiscais irregulares transferidos pela OXITENO para AKZO NOBEL foram autuados pelo Fisco Estadual e estão em fase de julgamento pelo Conselho de Fazenda Estadual - Conseg. Os Acórdãos JJF N° 0204-01/18 e CJF N° 0190-11/21-VD trazem decisões pela procedência.

h) Após os julgamentos pela procedência em que a decisão afirma caber a exigência da glosa do crédito fiscal quando houver tributação em operação regida pelo diferimento para evitar a transferência involuntária de créditos fiscais, a OXITENO deixou de tributar as operações de retorno de industrialização para a NOURYON PULP. Desde dez/2019 não há qualquer destaque de ICMS nos documentos fiscais emitidos pela OXITENO que possibilitem a utilização de crédito, ainda que inválidos, pela NOURYON PULP.

i) A alteração do Contrato Social - DOC. 01 anexo (fls. 60 a 70) esclarece a confusão de razões sociais, CNPs e Inscrições Estaduais, ficando claro tratar-se da mesma empresa e idênticas operações anteriormente autuada e atualmente em fase de julgamento. Tudo indica que as decisões proferidas, ainda que não transitadas em julgado já foram capazes de alterar o procedimento irregular alcançado neste lançamento.

j) Já verificamos totalmente as operações no exercícios 2020 e parcialmente no exercício 2021. Tais operações tem sido diutumente acompanhadas pela IFEP Indústria para evitar ainda mais prejuízo ao erário.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

Na sessão de julgamento realizada em 18/04/2022, após a leitura do Relatório e a ilustre patrona do Contribuinte ter exercido o direito de sustentação oral das suas razões, seguiu-se uma discussão entre os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal no sentido de conversão do feito em diligência, a fim de que a autuante verificasse e analisasse se o crédito fiscal objeto da glosa repercutira ou não na apuração mensal do imposto, ou seja, se implicara em descumprimento de obrigação principal.

Em face disso, houve um pedido de vista, sendo que na sessão posterior esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou, por maioria - em face à discordância do Relator quanto à realização da diligência, considerando que nada fora aduzido na peça defensiva, assim como na sustentação oral - pela realização da diligência à IFEP/INDÚSTRIA (fl.131), a fim de que a autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências:

1.Verificasse se no período objeto da glosa dos créditos fiscais houve repercussão destes créditos na apuração mensal do imposto porventura devido, ou seja, se a utilização do crédito fiscal implicou em descumprimento de obrigação principal - recolhimento do ICMS - ou não;

2.Caso tivesse ocorrido repercussão de forma parcial, ou seja, em valores inferiores aos originalmente exigidos no presente Auto de Infração, elaborasse novos demonstrativos contendo a exigência apenas nos meses e nos valores em que houve efetivo descumprimento de obrigação principal, limitado ao período da ação fiscal, no caso abril de 2018 a dezembro de 2019.

Após o atendimento das solicitações contidas nos itens 1 e 2 acima, o órgão competente da repartição fazendária intimasse o autuado entregando no ato, mediante recibo específico, cópia do resultado da diligência - demonstrativos, planilhas, informação fiscal, etc., inclusive em meio magnético - e deste termo de diligência. Na oportunidade, deveria ser informado ao autuado do prazo de 10(dez) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que apresentasse manifestação. Após a manifestação do autuado fosse dada ciência a autuante.

A diligência foi cumprida pela própria autuante (fls. 135/136). Assinala a autuante que elaborou demonstrativo a partir da apuração mensal original com dados obtidos no SPED Fiscal e exportados do SIAF para planilha Excel (\*xlsx). Acrescenta que o demonstrativo completo se encontra na mídia acostada à fl. 20. Esclarece, ainda, que no demonstrativo impresso as colunas cujos valores são “zero” estão ocultas e por esta razão não interferem no cálculo (fl. 137).

Explica que o procedimento que adotou para a nova apuração foi o seguinte:

- incluiu coluna com novo cálculo ao lado de cada original que foi modificada;
- as colunas originais possuem cor distinta das novas colunas, sendo que na planilha eletrônica

esclarece a distinção, na planilha impressa tal fato é facilmente percebido;

- excluiu do crédito total o valor do crédito glosado para demonstrar a repercussão na apuração mensal;
- excluiu o crédito fiscal transferido do CNPJ nº 60.561.719/0082-99 no valor de R\$ 5.604.566,91 conforme espelho do Ajuste de Apuração (fl. 138) pelas razões que constam na Informação Fiscal de fls. 115 a 125, especialmente os itens “g”, “h” e “i” das fls. 124/125;
- refez a apuração mensal com base nos valores das novas colunas.

Afirma que resta demonstrada a repercussão pretendida, sendo atendido o item 1 da diligência, sendo desnecessário atender o item 2 da diligência com a elaboração de novos demonstrativos contendo exigência apenas nos meses e nos valores em que houve efetivo descumprimento de obrigação principal no período objeto da autuação. Registra os elementos que anexa.

Finaliza dizendo que se coloca à disposição para qualquer esclarecimento que se entenda necessário.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 173 a 176). Registra a sua total discordância quanto ao método de apuração do ICMS efetuado pela autuante.

Explica que o crédito de ICMS no valor de R\$ 5.604.566,91 nunca foi questionado pela Fiscalização e jamais poderia fazê-lo em sede de diligência tanto mais porque não foi objeto da autuação. Acrescenta que se trata de saldo credor de ICMS escriturado nos livros fiscais de Akzo Nobel Ltda., o qual lhe foi transferido, em razão da cisão dos estabelecimentos da divisão química, incluindo o CNPJ/ME nº 60.561.719/0082-99, em abril de 2018 (Doc. 91).

Afirma que a revisão da apuração do ICMS do mês de abril de 2018 jamais poderá ser efetuada nessa fase administrativa, primeiro porque não foi objeto da autuação, segundo porque teria ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos para efetuar a revisão do lançamento.

Salienta que o valor de R\$ 5.604.566,91, referente ao mês de abril de 2018, não foi objeto de glosa no Auto de Infração nº. 207140.0001/18-7, conforme se verifica no demonstrativo elaborado pela Fiscalização (Doc. 02). Assinala que o CONSEF deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para julgar procedente em parte o referido Auto de Infração, conforme a Resolução cujo teor reproduz.

Conclusivamente, diz que pelo incorreto método de apuração do ICMS efetuado pela Fiscalização ao excluir o valor de R\$ 5.604.566,91, deve ser considerada a apuração do ICMS apresentada na impugnação (Doc.03) para chegar a resposta ao quanto apresentado pela JJF, ou seja, no período objeto da autuação, abril de 2018 a dezembro de 2019, não houve repercussão na obrigação principal do ICMS em razão dos créditos fiscais aproveitados e glosados pela Fiscalização.

A autuante, científica da manifestação do autuado, se pronunciou à fl. 251. Rechaça a alegação do autuado de que se trata de nova apuração. Diz que apenas atendeu a diligência solicitada pela Junta de Julgamento Fiscal e, por certo, quem solicitou a diligência pretende com o seu resultado sedimentar o entendimento para julgamento do caso concreto.

Finaliza dizendo que continua à disposição para eventuais esclarecimentos caso o solicitante da diligência entenda necessário, porém, o cumprimento da diligência visou única e exclusivamente atender o que foi solicitado.

Presente na sessão de julgamento a ilustre patrona do autuado, advogada Drª Kátia..Soriano de Oliveira Mihara OAB/SP nº.187787, a qual exerceu o direito de sustentação oral das suas razões.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre conduta infracional imputada ao autuado decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária por diferimento.

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante por erro no trâmite do procedimento fiscal, em face à Ordem de Serviço não ter sido prorrogada, ou seja, pugna pela nulidade do lançamento em razão de ter sido formalizado sem autorização expressa para o seu prosseguimento.

Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a Ordem de Serviço se trata de um documento interno da Administração Fazendária, não interferindo na constituição do crédito tributário, assim como a sua ausência não cerceia o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte. Inexiste no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99 qualquer exigência expressa para apresentação da Ordem de Serviço ao Contribuinte, portanto, não se constituindo como motivo de nulidade do lançamento.

Na realidade, conforme dispõe o art. 28, § 1º, do RPAF/BA/99, invocado pelo próprio impugnante, a ausência de prorrogação permite ao sujeito passivo exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso, jamais invalidar o Auto de Infração posteriormente lavrado.

Vale assinalar que este é o entendimento predominante na jurisprudência deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF N° 0011-11/19, no qual o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte:

[...]

*Referente a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo aduzindo que a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal pela não apresentação da Ordem de Serviço – O.S. e do Termo de Início de Fiscalização, a JJF já analisou e verifico que o que diz respeito a não apresentação da OS, observo também que inexiste qualquer exigência expressa para apresentação da O.S. ao Autuado, bem como o RPAF-BA/99, não contempla esse requisito como motivo de nulidade.[...]*

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida pelo autuado em face à Ordem de Serviço.

O impugnante argui, ainda, a nulidade da autuação por erro na identificação da matéria tributável e na fundamentação.

Por certo que essa pretensão defensiva também não pode prosperar, haja vista que nenhum reparo merece a descrição da infração, pois, claramente, verifica-se que se trata de utilização indevida de crédito fiscal, sendo que a complementação da descrição constante no corpo do Auto de Infração não permite que se tenha dúvida que é decorrente do diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias do estabelecimento industrializador em retomo ao estabelecimento de origem - autuado -, remetidas para industrialização, por conta do remetente, estando o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização situados neste Estado. Nesta situação, na operação de retorno das mercadorias industrializadas, é vedado o destaque do ICMS por parte do estabelecimento industrializador, de forma que a entrada no estabelecimento encomendante não gera direito ao crédito fiscal.

A descrição clara da infração afasta, inclusive, a alegação defensiva quanto ao erro de fundamentação, haja vista que o art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, determina que não implica nulidade o erro na indicação do dispositivo violado, desde que pela descrição dos fatos, reste evidente a fundamentação.

No presente caso, vale dizer que o autuado pode exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, registre-se, conforme exerceu, inclusive consignando o seu inconformismo quanto ao mérito da autuação.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/BA/99 capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em lide.

No mérito, conforme consta nos autos, o autuado 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.

Após o processo de industrialização acima referido, a Oxiteno devolve os produtos para a Nouryon com o valor acrescido tributado, sendo que, posteriormente, a Nouryon revende as mercadorias resultantes da industrialização para outros Estados ou para o exterior.

A teor do art. 286, inciso XX, c/c §§ 1º e 2º do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, a 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.

Assim dispõem os acima referidos dispositivos normativos:

*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:*

O impugnante sustenta que é inaplicável o diferimento previsto nos dispositivos acima referidos, haja vista que somente se aplicariam às operações internas sendo que, no presente caso, as mercadorias recebidas do industrializador eram exportadas ou vendidas para outros Estados.

Conforme visto acima, a operação de retorno após a industrialização não deveria ter sido tributada, haja vista que abrangida pelo regime de diferimento, cujo encerramento ocorre em momento subsequente, ou seja, na saída das mercadorias do estabelecimento do autor da encomenda, no caso o autuado.

Portanto, em face às operações de retorno não serem tributadas pelo valor agregado, não poderia o autuado utilizar-se do valor do imposto a título de crédito fiscal, conforme procedeu.

Vale observar que se torna irrelevante o destino dado às mercadorias, ou seja, se destinadas ao exterior ou para outros Estados, haja vista que o diferimento estaria encerrado, cabendo o lançamento do ICMS ou não, a depender do tratamento tributário a ser conferido para tais operações.

Certamente que não há como se confundir a operação de entrada, sujeita ao diferimento, porém que resultou em uso indevido de créditos fiscais, com a operação de saída subsequente, realizada com fundamento noutras normas de tributação.

Quanto à alegação defensiva de que as exportações ensejam a manutenção dos créditos fiscais, por certo que esta admissibilidade existe se tratando de créditos fiscais que, de fato, forem de direito. Entretanto, os créditos fiscais efetivamente legítimos, decorrentes de operações anteriores em que permitam a tributação podem ser mantidos, o que não é o caso da presente autuação. Inaplicável a ao presente caso a decisão do STJ, aduzida pelo impugnante. Irrelevante para efeito do creditamento indevido procedido pelo autuado a alegação de que a empresa Oxiteno pagou o imposto, haja vista que há que se levar em consideração apenas se a operação é tributável ou não,

e não sendo tributável - como no presente caso - não há admissibilidade do crédito fiscal, conforme indevidamente procedido pelo autuado.

Verifica-se que a alegação defensiva de que os produtos estariam sujeitos ao regime de substituição tributária com o ICMS devido por Antecipação Tributária, não tem qualquer relação com a autuação em exame, haja vista que dizem respeito às operações subsequentes às operações ocorridas com o deferimento do lançamento e pagamento do ICMS.

Vale observar, também, que não tem qualquer repercussão no tocante à autuação em exame a alegação defensiva relativa às operações interestaduais posteriores à industrialização.

Quanto ao Parecer da PGE/PROFIS, aduzido pelo impugnante, observo que, efetivamente, apontou no sentido de que deveriam 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 tenha mais prazo para apresentação de pedido de restituição, não restando, a priori, nenhum prejuízo ao erário, evento que demandaria um evidente enriquecimento sem causa do Estado da Bahia.

Ocorre que no presente caso, não há como aplicar o entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, haja vista que o período objeto da autuação, no caso abril, junho a dezembro de 2018, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2019, ainda se encontra dentro do prazo legal para apresentação e pedido de restituição por parte da empresa Oxiteno Nordeste S/A.

Vale consignar que o referido parecer da PGE/PROFIS apontou, em síntese, no sentido de que, inspirado no propósito de obstar qualquer possibilidade de enriquecimento sem causa do Estado, o CONSEF tem admitido que se considere o pagamento feito pelo contribuinte substituído, de maneira a afastar o lançamento de ofício, quando já decorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados do pagamento indevido, para se pleitear a respectiva restituição (art. 168 do CTN).

Observa-se que pela condução do presente voto, até aqui, este Relator se posicionaria pela procedência do Auto de Infração, contudo, em face à diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, aprovada por maioria em face a minha discordância quanto à sua realização, restou comprovado que no período objeto da glosa dos créditos fiscais não houve repercussão destes créditos na apuração mensal do imposto devido, ou seja, a utilização do crédito fiscal não implicou em descumprimento de obrigação principal, isto é, em falta de recolhimento do ICMS.

Na realidade, o resultado da diligência trazido pela autuante no sentido de que houve repercussão do crédito fiscal utilizado indevidamente na apuração do imposto, decorreu do fato de ter a diligenciadora efetuado a glosa do crédito fiscal referente ao mês de abril de 2018 no valor de R\$ 5. 604.566,91, registre-se, originalmente não glosado no levantamento fiscal levado a efeito pela autuante.

Efetivamente, assiste razão ao impugnante quando sustenta que descabe essa glosa, haja vista que não foi objeto da autuação, cabendo, se for o caso, a Fiscalização analisar e proceder a exigência fiscal mediante novo procedimento fiscal.

Diante disso, a infração é parcialmente procedente com aplicação, exclusivamente, da multa de 60% do valor do imposto exigido, consoante determina o art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº. 7.014/96, passando o valor exigido para **R\$ 4.316.824,70**, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação:

Data de Ocorrência	Valor do ICMS (R\$)	Multa (%)	Valor da Multa (R\$)
30/04/2018	20.211,02	60,00	12.126,61
30/06/2018	137.876,31	60,00	82.725,78
31/07/2018	998.236,30	60,00	598.941,78
31/08/2018	729.383,01	60,00	437.629,80
30/09/2018	916.576,01	60,00	549.945,60
31/10/2018	221.881,90	60,00	133.129,14

30/11/2028	134.557,06	60,00	80.734,23
31/12/2018	899.040,51	60,00	539.424,30
31/01/2019	996.048,29	60,00	597.628,97
28/02/2019	60.195,39	60,00	36.117,23
30/04/2019	88.120,44	60,00	52.872,26
31/05/2019	64.684,97	60,00	38.810,98
30/06/2019	317.672,61	60,00	190.603,56
31/07/2019	157.539,15	60,00	94.523,49
31/08/2019	584.347,59	60,00	350.608,55
30/09/2019	159.551,33	60,00	95.730,79
31/10/2019	254.092,17	60,00	152.455,30
30/11/2019	64.293,98	60,00	38.576,38
31/12/2019	390.399,92	60,00	234.239,95
<b>TOTAL</b>	<b>7.194.707,96</b>	<b>60,00</b>	<b>4.316.824,70</b>

Quanto à alegação defensiva atinente à natureza confiscatória da multa de 60%, cumpre consignar que esta encontra-se prevista na Lei nº 7014/96, falecendo competência a esta Junta de Julgamento Fiscal, para apreciar pedido de dispensa ou redução de multa.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0034/21-4, lavrado contra **NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de R\$ **4.316.824,70**, prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 3.956/81.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR