

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0034/21-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.
RECORRIDOS - NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0012-01/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10.10.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0230-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DIFERIMENTO. RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. Operações de retorno ao estabelecimento de origem de mercadorias remetidas para industrialização em estabelecimento de terceiro por conta do remetente, relativamente ao valor acrescido, o ICMS deverá ser diferido conforme art. 286, inc. XX do RICMS/2012. Havendo tributação em operação regida pelo diferimento, e o correspondente creditamento, cabe se exigir a glosa do crédito fiscal utilizado pelo destinatário, para evitar uma transferência involuntária de créditos fiscais. O destaque do imposto, nessas operações está vetado, conforme § 1º, do art. 286 do RICMS/2012. A exigência do imposto correspondente ao crédito indevidamente utilizado, caracterizaria enriquecimento sem causa do Estado, caso a remetente não pudesse mais solicitar a restituição, face ter transcorrido o prazo decadencial de cinco anos. Caracterizado o uso indevido de crédito fiscal cabendo aplicar a multa prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pelo Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0012-01/23-VD, que por decisão unânime, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/11/2021, nos termos no Art. 169, I do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 7.194.707,96, pelo cometimento de 01 infração no período de Janeiro/2018 a Dezembro/2019:

***Infração 01:** 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.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 26 a 35), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 115

a 125), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que após análise julgou Procedente em Parte nos seguintes termos:

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 Nº 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 inquirar 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 “Oxiten” 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 Oxiten 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 diferimento 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
30/11/2018	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
TOTAL	7.194.707,96	60,00	4.316.824,70

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.

Tendo sido interposto Recurso de Ofício, em razão do valor desonerado pela Decisão da Junta, os autos foram distribuídos para esta 1ª Câmara para julgamento.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 283 a 303) com base no Art. 169, inciso I, alínea "b" do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia falando da inobservância ao princípio da não cumulatividade e enriquecimento sem causa pela administração pública, pois conforme bem relatado no acórdão recorrido, trata-se, em suma, de operação de remessa para industrialização por encomenda, sobre a qual não há incidência de ICMS exigível da Recorrente. No retorno das mercadorias, o industrializador ("Oxiten") destacou e recolheu ICMS sobre o valor adicionado no processo de industrialização. Assim, por haver recolhimento de ICMS no decorrer da cadeia produtiva, é devido o creditamento do imposto, em obediência direta ao princípio da não-cumulatividade.

Contudo, a Recorrida entende que o recolhimento efetuado pela Oxiten ao Erário do Estado da Bahia seria indevido e, por esta razão, não poderia ser creditado pela Recorrente.

Como consequência desse entendimento, a Recorrida exige do estabelecimento industrializador o

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.

Foi nesse sentido que a Recorrente defendeu suas razões de defesa em primeira instância ao fundamentar com o Parecer PGE autos do Auto de Infração nº 2071400001/18-7, que exige o ICMS nos mesmos moldes do Auto de Infração ora combatido.

Conforme se denota do referido Parecer é legítima a conduta da Recorrente, 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 porque não teria sido possível ao autuado conduta diversa da utilização do crédito fiscal.

Cumpre ressaltar 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. 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.

Esse entendimento, como dito, 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.

Uma vez destacado pelo fornecedor, o imposto (débito) integrou sua escrita fiscal, tendo sido recolhido ao Erário. Assim, não houve prejuízo aos cofres públicos do Estado da Bahia, de modo que o Fisco incorre em verdadeiro *bis in idem* e enriquecimento sem causa com a lavratura do presente Auto de Infração.

Assim, a consequência lógica e inequívoca é a de que o ICMS foi pago, porque foi comprovadamente destacado em nota fiscal, o que torna o crédito legítimo e, por consequência, não houve prejuízo ao Erário que justifique a manutenção da autuação fiscal. Foi nessa esteira que foi proferido o Despacho PROFIS-NCA para propor a anulação daquele 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.

A conclusão é a de que não houve nenhuma conduta infracional que justifique o lançamento tributário em questão, por inexistir qualquer prejuízo ao Erário e porque não teria sido possível ao autuado conduta diversa da utilização do crédito fiscal. O princípio da não-cumulatividade é soberano e dele não se pode ignorar.

A ser dessa forma, o entendimento da Procuradoria Geral do Estado usado como fundamento da impugnação ao Auto de Infração não pode ser afastado sob a simples alegação de que o objeto da autuação abril, julho a dezembro de 2018, janeiro, fevereiro, abril a dezembro e 2019 ainda se encontra dentro do prazo legal para apresentação do pedido de restituição por parte da empresa OXITENO NORDESTE S.A.

A questão não se limita o prazo prescricional do direito de reaver o ICMS recolhido pela parte industrializadora; a uma, porque a Recorrente não possui qualquer competência para obrigar o estabelecimento industrializador a adotar tal procedimento; a duas, porque o período prescricional da pretensão de repetir o indébito do ICMS não é estático e não há causa interruptiva/suspensiva prevista na legislação para paralisar o período prescricional – o mês de abril de 2018, por exemplo, já estaria prescrito; a três, porque o entendimento que deve prevalecer é que deve ser observado o princípio da não-cumulatividade determinado pela Constituição Federal, conforme defendido pela própria Procuradoria Geral do Estado.

Vale ressaltar que o voto exarado para anular parcialmente o Auto de Infração levou em consideração que a operação da forma como ocorreu não implicou em prejuízo aos cofres públicos, na medida em que os créditos aproveitados não tiveram repercussão na obrigação principal (falta de recolhimento do ICMS) decorrente das saídas das mercadorias industrializadas do estabelecimento da Recorrente. Nessa hipótese, manteve-se a multa por aproveitamento do crédito indevido, mas ora o crédito não pode ser considerado indevido, já que a Recorrente

observou o princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme as razões acima demonstradas. Sendo assim, a multa por aproveitamento indevido do crédito deve ser anulada, pelos motivos ora expostos.

Em seguida fala da não ocorrência de operações sujeitas ao regime de diferimento. Diz ter trazido 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. Em sua peça inaugural da defesa, informou 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 Oxitenor Nordeste S.A (denominado Oxitenor).

Por fim, o produto resultante da industrialização pela Oxitenor 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).

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

No entanto, a Recorrente não pode concordar com o fundamento adotado pelo Ilustre Julgador ao entender ser aplicável o diferimento nas operações de retorno das mercadorias do estabelecimento industrializador, com fundamento isolado no artigo 286, inciso XX, §§ 1º e 2º do RICMS/BA. Diz-se isolado, porque não levou em consideração os demais parágrafos que integram o caput e disciplinam a matéria.

Tais alegações demonstram uma visão parcial da legislação estadual, que não enxerga a sistemática do diferimento do RICMS/BA e a incidência e recolhimento do imposto como um todo, na medida em 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 lógica sistemática do referido regime –, conforme disposto nos §§ 1º e 2º, do artigo 286 do RICMS/BA, abaixo transcritos. É necessário 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.

Assim, pela integração dos regimes jurídicos estabelecidos pelo RICMS/BA, Art. 280, Inciso I tem-se que é suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (Convênio AE 15/74).

Assim, quanto ao valor acrescido, cuja incidência foi expressamente ressalvada no art. 280, o RICMS/BA remete o tratamento do imposto para a Seção XI, que regula a substituição tributária por diferimento.

Ora, conforme mencionado no próprio v. 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 Acórdão, é 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, ao referir-se que *“As hipóteses de diferimento previstas neste artigo para as operações internas somente serão aplicadas sobre as mercadorias*

produzidas ou extraídas neste Estado.”

Conforme esclarecido, o regime de diferimento posterga o lançamento do imposto para o próximo momento de incidência, ou seja, “somente haverá fato imponible se enquanto ocorrer uma operação relativa à circulação da mercadoria, subsequentemente à aquela sujeita ao regime de diferimento.

Em se tratando de operações de exportações, não haveria incidência do imposto na saída subsequentemente 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). Inclusive, esse entendimento já foi adotado por este E. CONSEF/BA em casos semelhantes ao presente.

Por fim questiona acerca da multa aplicada, no que tange o caráter confiscatório da multa cobrada à razão de 60% do tributo, o v. Acórdão se limitou a mencionar que a aplicação da multa está “*encontra-se prevista na Lei nº 7.014/96 falecendo competência da multa de 60% a Junta de Julgamento Fiscal para apreciar pedido de dispensa ou redução de multa*”. A multa no valor desproporcional de R\$ 4.316.824,78 (quatro milhões, trezentos e dezesseis mil, oitocentos e vinte e quatro reais e setenta e oito centavos), correspondente a 60% do valor do principal exigido.

Assim, 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. Não é razoável que a multa seja equivalente a mais do que a metade do valor do imposto exigido.

Por fim, pede que seja dado provimento integral do presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento integral da exigência fiscal e o respectivo arquivamento do processo administrativo.

A Recorrente protesta pela realização de sustentação oral quando do julgamento do presente Recurso Voluntário, nos exatos termos dos artigos 163 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), 54 e 64 ambos do Decreto nº 7592/99 (Regimento Interno do CONSEF).

Requer, ainda que Intimações sejam feitas em nome de seus patronos, os Drs. Ciro Cesar Soriano de Oliveira, OAB/SP 136.171, e Katia Soriano de Oliveira Mihara, OAB/SP 187.787, ambos com escritório na Rua Ferreira de Araújo, 202, 8º andar, conj. 81, São Paulo/SP, CEP 05428-000.

Com base nas razões apresentadas pela Recorrente, inclusive no tocante ao parecer da PGE (emitido em nome da Akzo Nobel), e após diversas razões trazidas por parte dos representantes da Fazenda, considerando que não consta nos autos as alegações apontadas e com nível de detalhe para demonstrar a quem assiste razão, em sede de julgamento, na sessão realizada em 23/03/2024, os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiram remeter os autos à DIREF/GEINC baseando no previsto do Art. 137, inciso I do RPAF/BA a fim de que fossem adotados os procedimentos a seguir:

- a) Cobrar novamente o ICMS utilizado como crédito fiscal, uma vez que este já fora destacado nas notas fiscais de retorno (sobre os valores adicionados) pelo fornecedor da Recorrente, configura recolhimento em duplicidade?
- b) Deixar de cobrar o ICMS descrito no presente Auto resultaria em prejuízo ao erário público, visto que os créditos utilizados pela Recorrente, são aqueles destacados nas notas fiscais de retorno das mercadorias (valores agregados) sem aplicação do diferimento, valores estes

destacados estão na escrita fiscal dos fornecedores (Ex. Oxitenol)?

- c) Considerando os pontos apresentados, existe irregularidade na operação praticada pela Recorrente?

Em atendimento à diligência (Fl. 328) a DIREF/GEINC assim se manifestou:

“Por regra (art. 280 do RICMS), as remessas e retornos internos (dentro do estado da Bahia) para/de industrialização, entre estabelecimentos se dão com suspensão do ICMS, sendo que o valor adicionado na industrialização é normalmente tributado pelo ICMS.

Há previsão de diferimento do ICMS incidente sobre esse valor adicionado, conforme dispõe o artigo 269, XX do RICMS/BA.

Do ponto de vista econômico, quando o contribuinte industrializador (industrialização por encomenda) não utiliza o benefício do diferimento e tributa (destaca o ICMS) esse valor adicionado e creditado pelo estabelecimento encomendante, entendemos que não há prejuízo ao estado, desde que o imposto seja escriturado, apurado e recolhido pelo estabelecimento que realizou a industrialização por encomenda.

Quanto ao aspecto legal, conforme vem sendo decidido pelo CONSEF, inclusive no caso presente, por considerar o diferimento do imposto nas operações, há uma vedação para que o contribuinte encomendante se credite destes valores.

No caso, há previsão de multa pelo uso do crédito, tido como indevido, não dispensando o contribuinte de estorno do crédito indevido (Art. 42, XII da Lei do ICMS).

Consideramos que embora considerado pela legislação como indevido, o crédito é legítimo, partindo da premissa que seja fruto de destaque e recolhimento pelo estabelecimento responsável pela industrialização relativa ao valor adicionado, entendemos que não deverá ser objeto de estorno pelo estabelecimento encomendante e que utilizou o crédito, mas não somente da aplicação da multa prevista do dispositivo acima citado.

Desta forma, não há o que se falar em bitributação.

Este é o nosso parecer, mas considerando que o setor competente para interpretar as normas tributárias no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é a Diretoria de Tributação – DITRI, sugerimos o encaminhamento àquela diretoria para que sejam apreciados o questionamento e o nosso parecer. “

Após isso, os autos retornaram para julgamento por esta Câmara.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Conforme relatado, trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pelo Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0012-01/23-VD, que por decisão unânime, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/11/2021, nos termos no Art. 169, I, do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 7.194.707,96, pela 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 período de Janeiro/2018 a Dezembro/2019, que após julgamento em primeira instância, foi reduzido para R\$ 4.316.824,70, sendo cobrada apenas a multa prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 3.956/81.

Segundo consta da autuação, *“no caso vertente, o diferimento trata-se da postergação do lançamento do ICMS nas saídas do estabelecimento industrializador em retomo 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.

Verifica-se que o Recurso de Ofício é pertinente, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, cobrado apenas a multa sobre os créditos utilizados indevidamente, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo

Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Em primeira instância, após realização de diligência, foi verificado 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.

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 a Recorrente quanto ao descabimento dessa 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 desta comprovação, a JJF julgou a infração 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, conforme demonstrativo apresentado no voto do ilustre relator.

Diante destas considerações, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Passo a analisar as razões do Recurso Voluntário. A primeira razão apresentada é que não está sendo observado o princípio da não cumulatividade e enriquecimento sem causa pela administração pública, pois conforme bem relatado no acórdão recorrido, trata-se, em suma, de operação de remessa para industrialização por encomenda, sobre a qual não há incidência de ICMS exigível da Recorrente. No retorno das mercadorias, o industrializador (“Oxiten”) destacou e recolheu ICMS sobre o valor adicionado no processo de industrialização. Assim, por haver recolhimento de ICMS no decorrer da cadeia produtiva, é devido o creditamento do imposto, em obediência direta ao princípio da não-cumulatividade.

De acordo com o Art. 286, inciso XX e §§ 1º e 2º não deveria haver destaque do ICMS nas notas fiscais de retorno real ou simbólico de mercadorias remetidas para industrialização ao estabelecimento de origem.

RICMS/BA

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Em razão disso foi exigido do estabelecimento industrializador o 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. Nesse sentido a Recorrente defendeu suas razões de defesa em primeira instância ao fundamentar com o Parecer PGE anexado aos autos do Auto de Infração nº 207140.0001/18-7, no qual diz ser legítima a conduta da Recorrente, 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 porque não teria sido possível ao autuado conduta diversa da utilização do

crédito fiscal. No caso em questão, as razões foram acatadas pela JJF após realização de diligência.

Porém, alega a Recorrente 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. 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.

Esse entendimento, como dito, 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.

Na informação fiscal (fl. 122) a autuação diz ter havido destaque do ICMS pelo fornecedor, em relação ao valor acrescido, logo o imposto (débito) integrou a escrita fiscal do remetente.

Em análise do Art. 309 do RICMS/BA, vigente à época, verifica-se que é devido o crédito na entrada de mercadorias para emprego em processo de industrialização (neste caso sobre os valores agregados na operação de industrialização por encomenda)

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

[...]

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fósfil;

Embora não haja previsão de destaque do ICMS no retorno nos termos do Art. 286 do RICMS/BA, o que se verifica aqui é que foi comprovado haver ICMS destacado em nota fiscal, o que torna o crédito legítimo e, por consequência, não houve prejuízo ao Erário que justifique a manutenção da autuação fiscal, visto que tal conduta decorreu por conta e erro de recolhimento/destaque do tributo no momento errado da etapa de circulação de mercadoria.

Em análise do Despacho PROFIS-NCA, verifica-se que este acolhe o opinativo do parecer de autoria do Procurador José Augusto Martins Júnior, anexado aos autos, como parte da defesa (fls. 102 a 106) o qual diz “*De fato, inspirado no propósito de obstar qualquer possibilidade de enriquecimento sem causa do Estado, o CONSEF tem admitido que considere o pagamento do feito por 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). Nessa esteira, 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.*”

Ora, se a recorrente utilizou um crédito fiscal decorrente de ICMS destacado em documentos fiscais, e conforme já citado pela Recorrente, o período prescricional da pretensão de repetir o indébito do ICMS não é estático e não há causa interruptiva/suspensiva prevista na legislação para paralisar o período prescricional – citando como exemplo o mês de abril de 2018, que já estaria prescrito, haja visto que o Recurso Voluntário foi interposto em maio/2023, portanto, agora já estaria prescrito até o mês de Agosto/2019, créditos estes decorrentes de ICMS destacado em documentos fiscais, por erro do fornecedor, fica a pergunta: Em que momento poderia haver o pedido da repetição de indébito pelo fornecedor?

Há de ser considerado o disposto no RPAF/Ba e seu Art. 73 c/com o Art. 74, inc. IV é claro do citar que serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os

prazos de prescrição e decadência, cujo pedido deve vir acompanhado de outras indicações e informações necessárias ao esclarecimento do pedido.

Apesar do remetente ter destacado o imposto no documento fiscal, verdadeiramente quem suporta o ônus é destinatário, uma vez que o ICMS está incluído no preço da mercadoria, nos termos do Art. 17, § 1º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, considerando que os créditos utilizados pela Recorrente, são créditos destacados em documentos fiscais de retorno de industrialização, decorrente de erro de recolhimento/destaque do tributo no momento errado da etapa de circulação de mercadoria, mas que não implica em prejuízo ao erário, sendo este inclusive o entendimento da DIREF/GEINC, que sugere apenas a aplicação de multa, multa esta que não acompanho o entendimento. Por todo o exposto acima, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para tornar a autuação insubsistente.

VOTO VENCEDOR

Preliminarmente concordo com o voto da i. Relatora quanto ao Não Provimento do Recurso de Ofício.

Entretanto, em que pese a assertividade do voto da i. Relatora ter acatado a decisão da 1ª JF, no sentido de não se exigir o ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias industrializadas por terceiros, cujas operações de saídas do estabelecimento industrializador estavam sujeitas ao regime de diferimento, com base no entendimento externado no parecer da PROFIS/PGE, ou seja, a exclusão da infração daqueles créditos fiscais correspondentes a períodos nos quais a Oxiten Nordeste S/A (remetente das mercadorias) tenha efetuado o pagamento do imposto, e não haja mais prazo para apresentação de pedido de restituição, peço *vênia* para discordar da i. Relatora ao propor, também, a exclusão da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, portanto dar provimento ao Recurso Voluntário.

Justifico meu posicionamento, primeiro em relação a desoneração da exigência do ICMS no período em que a remetente das mercadorias, a Oxiten Nordeste S/A, tenha efetuado o pagamento do imposto, e não haja mais prazo para apresentação de pedido de restituição desses valores, para que se impeça qualquer possibilidade de enriquecimento sem causa do Estado.

Ressalto que este entendimento vem sendo adotado pelo CONSEF, qual seja, que se considere o pagamento realizado, no presente caso, caracterizado pelo destaque do imposto nas notas fiscais, cujo valor foi oferecido à tributação, quando da apuração mensal do ICMS, e se exclua do lançamento esses valores, relativos aos períodos quando já tenha decorrido o prazo decadencial de cinco anos, contados do pagamento tido como indevido, para se pleitear a restituição, em consonância com o parecer da PROFIS/PGE.

Quanto à exclusão da multa, motivo de minha discordância, defendo que esta deve ser mantida por uma razão simples: a Recorrente utilizou os créditos fiscais destacados nas notas fiscais de retorno ao seu estabelecimento de mercadorias remetidas para industrialização à Oxiten Nordeste S/A, relativamente ao valor acrescido, de forma indevida.

Explico.

A Recorrente ao utilizar os créditos fiscais, o fez sabendo da vedação do destaque do ICMS nessas notas de retorno e se apropriou dos créditos fiscais que, mesmo revestidos de legitimidade, são indevidos em razão de serem fruto de uma violação ao art. 286, § 1º, do RICMS/2012, qual seja: *“Não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento.”*

Lembro que nessas operações há previsão do diferimento do ICMS incidente sobre o valor adicionado, conforme dispõe o art. 269, inc. XX do RICMS/2012.

Analisando os fatos sob o aspecto econômico, não vislumbro prejuízo ao Erário, tendo em vista que o contribuinte, industrializador por encomenda (OXITENO NORDESTE S/A), quando não

utilizou o benefício do diferimento e destacou o ICMS nas notas fiscais de retorno, sobre o valor adicionado, tributou uma operação que não seria tributada nesse momento. Esse imposto destacado ao ser creditado pelo encomendante (Recorrente), apenas se utilizou de um valor que *a priori* foi pago, desde que tenha sido escriturado, apurado e recolhido pelo estabelecimento que realizou a industrialização por encomenda.

Importante registrar que a matéria já fora tratada neste CONSEF que em caso idêntico, inclusive envolvendo a empresa responsável pela industrialização, remetente das mercadorias, a OXITENO NORDESTE S/A, julgou o Auto de Infração nº 207140.0001/18-7, lavrado em 28/06/2018 e decidiu como procedente através da 1ª JF, mediante Acórdão nº 0204-01/18, em 29/11/2018.

Ou seja, mesmo sabendo do entendimento da Administração Tributária sobre a matéria, o contribuinte Oxiteno Nordeste S/A, continuou com a prática, permitindo que seus encomendantes de utilizasse de crédito fiscal indevido.

Assim, por haver previsão de diferir o ICMS nessas operações, há uma vedação para que o contribuinte encomendante, no caso a Recorrente, se credite destes créditos fiscais.

Portanto, deve ser aplicada a multa pelo uso do crédito, tido como indevido, prevista no art. 42, inc. VII da Lei nº 7.014/96 no valor de R\$ 4.316.824,70.

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho a decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que 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 recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 4.316.824,70**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 3.956/81.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: José Adelson Mattos Ramos, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros (as): Evalda de Brito Gonçalves, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

ha 27/8 AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS