



QUARTA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0332898-63.2015.8.19.0001

APELANTE: GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA

APELADO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RELATOR: DES. SÉRGIO SEABRA VARELLA

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REGIME ESPECIAL. DIFERIMENTO. ADESÃO VOLUNTÁRIA. VINCULAÇÃO ÀS REGRAS DO REGIME ESPECIAL. CREDITAMENTO INDEVIDO. GLOSA DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. LEGALIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL. RECURSO DESPROVIDO.

I. Caso em exame

1. Apelação cível interposta contra sentença que julgou improcedentes embargos à execução fiscal opostos por empresa industrial autuada por creditamento indevido de ICMS decorrente da aquisição interna de insumos com destaque do imposto, em desacordo com o regime especial instituído pelo Decreto Estadual nº 36.451/2004. A apelante sustentou que o diferimento previsto no art. 3º do decreto possui natureza facultativa, razão pela qual seria legítimo optar pela sistemática ordinária de tributação e aproveitar os créditos destacados nas notas fiscais, pleiteando a declaração de nulidade da Certidão de Dívida Ativa e da autuação fiscal.

II. Questão em discussão

2. Há 2 questões em discussão: (i) definir se a adesão voluntária ao regime tributário especial previsto no Decreto Estadual nº 36.451/2004 permite ao contribuinte afastar unilateralmente a sistemática do diferimento do ICMS prevista para o regime especial; e (ii) estabelecer se o creditamento do imposto destacado em notas fiscais emitidas em desacordo com as regras do regime especial configura violação ao princípio da não cumulatividade ou enseja a legitimidade da glosa promovida pela fiscalização.

III. Razões de decidir



3. A adesão ao regime tributário especial é facultativa. Todavia, uma vez regularmente deferido o enquadramento, o contribuinte passa a sujeitar-se às condições legais e regulamentares que disciplinam sua fruição, não sendo admissível a adoção de regime tributário híbrido.

4. A Resolução SER nº 201/2005 disciplina o Decreto Estadual nº 36.451/2004 e condiciona a permanência no regime especial ao cumprimento de suas regras, determinando que as notas fiscais relativas às aquisições de insumos sejam emitidas sem destaque do ICMS e com indicação do diferimento.

5. O destaque do ICMS em notas fiscais emitidas em desacordo com a sistemática do regime especial não autoriza, por si só, o aproveitamento dos respectivos créditos fiscais, porquanto o direito ao creditamento pressupõe a observância da legislação tributária aplicável ao regime adotado pelo contribuinte.

6. Não há violação ao princípio da não cumulatividade quando a glosa decorre da inobservância, pelo próprio contribuinte, da sistemática do regime tributário especial ao qual voluntariamente aderiu, inexistindo amparo para o creditamento fundado em documentação emitida em desacordo com a legislação de regência.

7. O art. 9º do Decreto Estadual nº 36.451/2004 disciplina expressamente as hipóteses de perda do tratamento tributário especial, inexistindo previsão legal que autorize o contribuinte a abandonar unilateralmente o regime e adotar, por sua exclusiva conveniência, a sistemática ordinária de tributação.

8. A alegada ausência de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa decorre da premissa de que o diferimento poderia ser livremente afastado pela contribuinte, premissa que não se sustenta diante da interpretação sistemática do Decreto Estadual nº 36.451/2004 e da Resolução SER nº 201/2005.

IV. Dispositivo

9. Recurso desprovido.

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 155, § 2º, I; CTN, arts. 136 e 142, parágrafo único; Lei Complementar nº 87/1996, art. 23; Lei nº 6.830/1980, arts. 2º, §§ 5º e 6º, e 3º; CPC, arts. 374, III,

487, I, e 85, § 3º e 11; Decreto Estadual RJ nº 36.451/2004, arts. 3º, 5º, 7º, 9º e 10; Resolução SER nº 201/2005, arts. 1º, 5º e 6º; RICMS/RJ (Decreto nº 27.427/2000), Livro I, art. 32.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos da apelação cível nº **0332898-63.2015.8.19.0001**, em que figura como apelante **GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA** e, como apelado, **ESTADO DO RIO DE JANEIRO**.

A C O R D A M os Desembargadores que compõem a Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, por unanimidade, em **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**, nos termos do voto do Relator.

Adota-se, na forma do permissivo regimental (art. 164, § 4º, do Regimento Interno), o relatório da sentença que julgou improcedentes os pedidos formulados em embargos à execução fiscal, nos seguintes termos (indexador 1180):

“GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA., qualificada na inicial, propôs os presentes embargos à execução fiscal, em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Relata ser beneficiária de tratamento tributário especial previsto no Decreto 36.451/04, o qual autoriza o diferimento do ICMS na aquisição interna de insumos; que o fiscal autuou a empresa alegando que houve creditamento porquanto com base em notas fiscais emitidas com destaque de ICMS, em desacordo com o art. 3º do Decreto. Alega que o referido Decreto confere ao contribuinte a faculdade, e não a obrigação, de utilizar o diferimento, tornando ilegal a interpretação da autoridade fiscal que tornou o benefício compulsório; que, uma vez que a empresa adquiriu insumos sem o diferimento e houve o destaque do imposto na nota fiscal pelo fornecedor, o creditamento é um direito subjetivo amparado pelo princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS e pela Lei Kandir, para evitar a tributação em cascata; que a autuação é improcedente, pois o crédito aproveitado corresponde ao imposto destacado e recolhido na etapa anterior pelo fornecedor, não resultando em qualquer prejuízo ao erário; que, subsidiariamente, mesmo que os créditos fossem considerados indevidos, em diversas competências autuadas não haveria alteração no valor do ICMS a ser recolhido, devido à sistemática de apuração do próprio regime especial, que estabelece um recolhimento mínimo com base no ano anterior, demonstrando a ausência de dano aos cofres públicos. Petição instruída às fls. 2/32. Decisão à fl. 553, recebendo os embargos e suspendendo a execução. Impugnação às fls. 554/570. Alega que a CDA possui presunção de certeza e liquidez, cabendo à embargante provar a existência de irregularidades, o que não foi feito; que o auto de infração cumpriu todos os requisitos, identificando todos os elementos necessários,

não havendo vícios; que a alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade não se aplica ao caso, pois o creditamento de ICMS é vedado quando se trata de operações isentas ou não tributadas; que a isenção ou não-incidência acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores, e o crédito fiscal é condicionado a uma saída posterior tributada; que a jurisprudência do TJRJ nega o creditamento de ICMS na aquisição de bens para ativo fixo ou consumo, por não haver operação subsequente que justifique a compensação, não havendo, assim, afronta ao princípio da não-cumulatividade; que a multa aplicada é uma sanção pecuniária decorrente do descumprimento da legislação tributária, não se confundindo com uma correção monetária que apenas recompõe o valor da moeda, sendo sua incidência, assim como os juros, uma consequência legal do não pagamento do tributo no vencimento. Requer que sejam julgados improcedentes os embargos. Petição da Embargante à fl. 572, requerendo a produção de prova pericial contábil. Decisão à fl. 573, deferindo a produção de prova. Laudo pericial às fls. 634/674. Decisão à fl. 698, desconsiderando o laudo pericial por impedimento do perito e nomeando outro expert. Laudo pericial às fls. 769/796. Impugnação ao laudo pericial às fls. 816/830. Manifestação da embargante sobre o laudo pericial às fls. 859/864. Manifestação da embargada sobre o laudo pericial às fls. 866/868. Esclarecimentos do perito às fls. 875/880. Petição da embargante às fls. 889/902. Petição da Embargada às fls. 906/907. Esclarecimentos do perito às fls. 1076/1079. Inexistência de atuação ministerial às fls. 1170/1172. É O RELATÓRIO. DECIDO. Extrai-se dos autos que a embargante foi autuada por promover creditamento indevido em desacordo com a sistemática prevista para o regime especial tributário por ela aderido, nos termos do art. 3º do Decreto nº 36.451/04. Segundo o relato do AIIM: "O contribuinte é detentor de tratamento tributário especial (Portaria SAF nº 137 de 23 de janeiro de 2006) referente ao Decreto nº 36.451/04. O art. 3º deste Decreto estabelece diferimento para as operações de aquisição interna de mercadorias e insumos destinados à industrialização. Nos procedimentos de fiscalização ficou constatado que, em algumas aquisições de dentro do Estado do Rio de Janeiro de materiais a serem empregados no processo produtivo, o contribuinte se creditou do ICMS (conforme cópia das Notas Fiscais e seus respectivos lançamentos no livro de registro de entrada em anexo), estando, portanto, em desacordo com o estabelecido no Art. 3º do Decreto 36.451/04". A embargante reconhece que, de fato, nessas operações, não foi utilizado o benefício do diferimento, tendo sido o tributo recolhido pela sistemática normal; todavia, insurge-se por inferir que, pela dicção do art. 3º do Decreto 36.451/04, o termo "autorizado" não consiste em obrigatoriedade, mas uma permissão ao contribuinte, o qual poderia aplicar o diferimento ou não. Percorrida a via recursal administrativa, a autuação foi mantida ante o unânime entendimento fiscal de que, uma vez aderido ao regime tributário especial, fica o contribuinte obrigado ao regramento especial, sendo incabível regime tributário misto, ou seja, ora com o diferimento, ora sem o benefício. Vejamos o que diz a norma: Art. 3º Ao estabelecimento industrial enquadrado no artigo 1.º deste decreto fica AUTORIZADO o diferimento do ICMS incidente nas seguintes operações: IV - aquisição interna de insumos e mercadorias destinadas à industrialização, exceto energia, combustível e telecomunicação e água. (Inciso acrescentado pelo Decreto nº 37.607, de 13.05.2005). § 2º O imposto diferido na forma do inciso III e IV deste artigo será pago englobadamente com o devido pela saída realizada pela empresa, conforme a alíquota de destino, não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do

Regulamento do ICMS aprovado pelo RICMS/00. É verdade que o termo "autorizado" dá margem à interpretação de que se trata de uma faculdade do contribuinte, de modo que possa aplicar ou não o diferimento. Prova disso é que a própria autoridade julgadora suscitou dúvida ao órgão consultivo, o qual apresentou resposta que, sob a ótica deste juízo, mostrou-se inconclusiva, como se vê à fl. 73 (id. 33), não oferecendo segurança interpretativa sobre a obrigatoriedade ou facultatividade da aplicação do diferimento. Quid! Nem mesmo na seara administrativa havia convicção quanto à eventual obrigatoriedade imposta pelo art. 3º do Decreto. Todavia, o Decreto 36.451/04 é disciplinado pela Portaria SER 201/2005, a qual expressamente condiciona o enquadramento e a permanência do contribuinte no regime especial ao atendimento das normas nela expressas, dentre elas que as notas fiscais devem ser emitidas sem o destaque do imposto. Sendo assim, em que pese o art. 3º do Decreto 36.451/04 REALMENTE não ser claro quanto à obrigatoriedade, a dúvida é dirimida pelo art. 6º da Resolução que o disciplina, ao estabelecer regramento específico para a emissão das notas fiscais de entrada a ser observado pelas contribuintes que aderirem ao regime tributário especial, o que não foi feito pela embargante. Como se observa, a referida Portaria estabeleceu, no seu art. 6º que, após a divulgação do ato sobre as empresas enquadradas no regime, as notas fiscais deveriam ser emitidas SEM o destaque do imposto, com indicação do diferimento. Veja: Art. 6º - O processo, após a assinatura do "Termo de Acordo", será encaminhado à Secretaria de Estado de Receita que, por meio da Subsecretaria Adjunta de Fiscalização, editará ato divulgando as empresas enquadradas no regime. Parágrafo único - Com base no ato a que se refere este artigo o fornecer de insumos e mercadorias destinadas à industrialização pelo contribuinte beneficiário do regime, exceto energia, combustível, telecomunicação e água, os fornecedores EMITIRÃO as respectivas Notas Fiscais sem o destaque do imposto, indicando que se trata de operação diferida nos termos do Decreto nº 36.451/2004, consignando no campo "Informações Complementares" de "Dados Adicionais" o montante do imposto diferido. (destaquei) Assim, a despeito de, realmente, o termo "autorizado" não conferir evidente obrigatoriedade para o diferimento, o art. 6º da Resolução SER 201/05 cumpriu essa função, ao determinar que, a partir da divulgação do ato de enquadramento, os fornecedores deveriam emitir as notas fiscais de acordo com o regime especial. Note que o termo "emitirão" não deixa margem quanto à imposição para a emissão dos documentos na forma determinada pela Resolução. No caso dos autos, o enquadramento da embargante foi publicado por meio da Portaria SAF 137, publicada em 26/01/2006; após essa data, as notas fiscais deveriam ser emitidas na forma da Resolução SER 201/05; porém, como incontroverso, as notas fiscais objeto dos autos foram emitidas em desacordo com o determinado pela Resolução. Considerando o que determinado pela Resolução, as notas fiscais foram emitidas incorretamente, com o destaque do imposto. Nesse caso, consoante o art. 32 do Livro I do RICMS, o contribuinte tem o dever de conferência e, ao apurar o recolhimento indevido, deveria ter promovido o ajuste, como determinava o §3º do mesmo dispositivo. Saliente-se: não haveria saldo a creditar porquanto nessa etapa não deveria ter ocorrido o destaque do tributo. RICMS Livro I Art. 32. O valor do imposto destacado no documento fiscal, relativo à operação de que decorrer a entrada da mercadoria, é meramente informativo, cumprindo ao contribuinte conferir sua exatidão. § 3.º Se o destaque se apresentar em valor superior ao correto, o contribuinte pode, alternativamente: 1 - creditar-se pelo valor do destaque,

debitando-se no mesmo período de apuração, pelo valor da diferença, mediante emissão de Nota Fiscal contra o remetente, cuja primeira via ser-lhe-á enviada; 2 - creditar-se pelo valor correto, ficando obrigado a enviar correspondência ao remetente, com Aviso de Recebimento (AR), dando-lhe conhecimento da irregularidade, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da entrada da mercadoria. Nesse prisma, é irrelevante a discussão acerca da tributação efetuada na saída das mercadorias, posto que a autuação foi relativa ao aproveitamento indevido dos créditos destacados nas notas fiscais de ENTRADA. Como consignou o fiscal: "Lavrou-se, então, o presente auto de infração para exigir o ICMS e multa por creditar-se indevidamente do ICMS relativo à ENTRADA abrangida pelo diferimento". A alegação da embargante de que teria efetuado saídas de mercadorias de sua própria industrialização tributadas pela regra geral a fim de ser reconhecido o direito a crédito foge ao escopo destes autos por não ter sido o fundamento do auto de infração. Em termos mais simples: a alegada tributação regular na saída não teria o condão de legitimar o creditamento anteriormente promovido, eis que fundado em documentação em desacordo com a legislação. Como notório, a LC 87/96 submete o direito ao creditamento à correta escrituração. Confira: Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Impende consignar que a autuação não implicou afronta ao princípio da não cumulatividade, posto não ter atingido o direito do contribuinte ao creditamento do valor efetivamente pago. O que se promoveu foi a glosa relativa ao montante incorretamente deduzido, permanecendo inatingido o direito ao creditamento futuro condicionado à observação dos ditames atinentes ao regime especial aderido pela contribuinte. A partir disso, caberia à autuada promover os devidos ajustes previstos na legislação tributária aplicável, a fim de assegurar a conformidade dos lançamentos e possibilitar o aproveitamento do crédito de maneira legítima e regular, conforme os critérios e limites estabelecidos pela norma, mas não o fez. Como ponderou a autoridade administrativa: "no lançamento de ofício, a glosa do crédito indevido é legítima, assim como legítimo é o aproveitamento futuro dos créditos acumulados pelo contribuinte, nos termos previstos pela legislação tributária". Ao aderir ao regime tributário especial, a contribuinte deveria ter se submetido às regras atinentes previstas na legislação, cumprindo o disposto no art. 3º do Decreto 36.451/04 na forma disciplinada pelo art. 6º da Resolução SER 201/05. Ainda que se atribua a emissão das notas fiscais incorretamente (com destaque do imposto) aos fornecedores; caberia à contribuinte destinatária conferir tais documentos e promover o ajuste determinado na legislação, mas não o fez; de maneira que promoveu indevidamente o creditamento e, assim, a autuação se mostra hígida e revestida de legalidade. Em resumo, não há controvérsia sobre o tributo destacado nas notas fiscais nem sobre a escrituração promovida pela contribuinte ou mesmo sobre a saída das mercadorias observando a regra geral de tributação. A autuação fiscal se deu por descumprimento do art. 3º do Decreto 36.451/04, disciplinado pela Resolução SER 201/05, configurando creditamento indevido porquanto baseado em documentação emitida em desacordo com a norma legal, o que ficou plenamente demonstrado nos autos, uma vez que a própria embargante reconhece que as notas fiscais foram emitidas com destaque do imposto e a norma determina a emissão das notas sem o

destaque, consistindo portanto em situação irregular apta a justificar a glosa do fisco. Frise-se que a Administração Pública Tributária constitui atividade vinculada e obrigatória; sob pena de responsabilidade funcional. O fiscal não ostenta discricionariedade em sua atuação funcional, não lhe cabendo avaliar aspectos subjetivos, nem perquirir se houve dolo ou má-fé, a teor dos artigos 136 e 142 §único, todos do CTN. CTN: Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Art. 142. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, ante o desatendimento ao disposto na legislação, coube à autoridade fiscal promover a autuação, tal como ocorreu. Aliás, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, "a ausência de má-fé da contribuinte e de dano ao Erário é irrelevante para a tipificação da conduta e para a exigibilidade da penalidade" (STJ - REsp n. 1.251.664/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe de 8/9/2011). Por fim, o argumento de que "o estorno dos referidos créditos não impactaria o ICMS recolhido nos meses de agosto/06; setembro/06; novembro/06; janeiro/07; fevereiro/07; abril/07; julho/07; setembro/07; novembro/07; dezembro/07; janeiro/08 e julho/08, uma vez que o imposto apurado foi inferior ao do mesmo mês do ano anterior, o que ocasionou no recolhimento desta quantia" carece de comprovação; haja vista que, produzida prova pericial contábil nos autos, a embargante não logrou comprovar o alegado, o que seria necessário para infirmar a apuração fiscal. Isso porque o fiscal enfrentou minuciosamente o ponto, concluindo que: "Em primeiro lugar verificamos a comprovação momentânea e parcial desse argumento, já que no mês de agosto de 2006 a argumentação é improcedente, como demonstrado no Quadro Demonstrativo. Em segundo lugar destacamos o fato de que no futuro, mesmos nos períodos onde o estorno momentaneamente não afetou os recolhimentos, ao sair do Regime Especial e retornar a sistemática normal de apuração do ICMS, o contribuinte teria acumulado um saldo de créditos que poderia ser objeto; de apropriação futura. O nosso argumento sobre essa possibilidade de apropriação de créditos futuramente pelo contribuinte após deixar o regime especial (créditos oriundos de acúmulos de recolhimentos de ICMS pagos a maior do que o valor apurado no Livro de Apuração) pode ser pressuposto também a partir da análise das planilhas apresentadas pela impugnação, onde se pode observar que esta exerce mês a mês, criteriosamente, o controle e contabilização da diferença paga a maior. O Quadro Demonstrativo ... comprova que nos meses em que o estorno de crédito não afetou o recolhimento houve uma redução no valor acumulado no mesmo montante do valor estornado, motivo pelo qual entendemos que mesmo nesses períodos o auto de infração deve ser mantido". Nesse cenário, a Certidão de Dívida Ativa (CDA) que deu origem à execução em apenso atendeu aos requisitos legais estabelecidos no artigo 2º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 6.830/80. Cumpridos tais requisitos, a CDA goza de presunção de legalidade e certeza, que só pode ser afastada por prova inequívoca, conforme disposto no artigo 3º da mesma lei. Assim, cabe ao embargante o ônus de desconstituir essa presunção, o que não foi alcançado, uma vez que as alegações apresentadas se revelaram insuficientes e inconsistentes, mantendo-se, portanto, a presunção de regularidade da execução fiscal. Pelo exposto, JULGO IMPROCEDENTES os embargos, solucionando o mérito da causa na forma do artigo 487, inc. I, do CPC. Condene a embargante nas despesas processuais e em

honorários advocatícios que fixo na alíquota mínima sobre o valor atualizado da causa, observada a incidência sucessiva prevista nos incisos do art. 85, § 3º do CPC, sempre com uso da alíquota mínima da faixa inicial e, naquilo que a exceder, a faixa subsequente, na mesma alíquota mínima. Intimem-se as partes. Se houver embargos de declaração, certifique sobre tempestividade e, em seguida, intime-se a parte adversa e, decorrido o prazo, independentemente de manifestação, certificado, volte concluso para apreciação. Havendo recurso de apelação contra o presente julgado, certifique-se nos autos quanto à tempestividade e preparo. Intime-se o apelado para apresentar contrarrazões na forma do art. 1.010, §1º, CPC. Decorrido o prazo, com ou sem manifestação deste e, devidamente certificado nos autos, remetam-se os autos ao E. Tribunal de Justiça na forma do art. 1.010, §3º, CPC. Caso nas contrarrazões haja pedido de reforma de decisão que não pode ser objeto de agravo de instrumento, proceda-se na forma do art. 1.009, § 2º do CPC. Traslade-se cópia desta para a execução fiscal e prossiga-se naquele feito.”

Inconformada, a empresa interpôs recurso de apelação (indexador 1199), argumentando, em síntese, que a Certidão de Dívida Ativa não ostenta os requisitos de certeza e liquidez, por decorrer de interpretação equivocada acerca da obrigatoriedade do regime de diferimento previsto no Decreto Estadual nº 36.451/2004.

Sustenta que o diferimento possui natureza facultativa, que o creditamento do ICMS foi legítimo em razão do destaque e recolhimento do imposto nas operações anteriores e que a autuação fiscal viola o princípio da não cumulatividade.

Ao final, requer a reforma da sentença, com a procedência dos embargos à execução fiscal.

Certidão cartorária sobre a tempestividade e preparo do recurso (indexador 1238).

Contrarrazões do Estado do Rio de Janeiro no indexador 1243, defendendo, em suma, a regularidade da Certidão de Dívida Ativa e da autuação fiscal, ao argumento de que a apelante, ao aderir ao regime especial, estava obrigada a observar a sistemática do diferimento, inexistindo violação ao princípio da não cumulatividade. Requereu o desprovimento do recurso.

É O RELATÓRIO.

O recurso deve ser recebido e conhecido, eis que presentes os requisitos de admissibilidade.

Cuida-se de embargos à execução fiscal opostos com vistas à desconstituição do Auto de Infração nº 03.224635-7, por meio do qual se exigiu o pagamento de diferenças de ICMS e multa em razão de creditamento reputado indevido pela fiscalização. Vale conferir (indexador 03 – fls. 46):

 Governo do Rio de Janeiro Secretaria de Estado de Fazenda Repartição Fiscal 0005 IFE SIDERURGIA, METALURGIA E CONSTRUCAO R. VISC RIO BRANCO 55/ 9º ANDAR CENTRO - CEP 20.060-080 RIO DE JANEIRO - RJ		Processo E04/0616801/08 Data 18/12/08 Folha 2 Rubrica [assinatura] Para uso da Repartição Fiscal	
Auto de Infração de ICMS nº 03.224635-7		Nº do RAF: 23840006	
01 - PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO: 08SEPRO SELEÇÃO PROGRAMADA		Inscrição Estadual: 81.791.031	
02 - QUALIFICAÇÃO DO AUTUADO Razão Social: GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA Nome Fantasia: Endereço: AVN PISTA E NA AVN BRASIL, 6135 - RUA REGENERAÇÃO 486 - MANGUINHOS 21040-380 - RIO DE JANEIRO - RJ		CNPJ/CPF: 59.320.820/0002-94 CNAEF: 2591-8/00	
03 - INFRAÇÃO: Crédito indevido relativo a operação ou prestação isenta ou não tributada		Cod.: 399	
04 - RELATO O Contribuinte é detentor de tratamento tributário especial (Portaria SAF Nº 137 de 23 de janeiro de 2006) referente ao Decreto nº 36.451/04. O Art 3º deste Decreto estabelece Diferimento para as operações de aquisição interna de mercadorias e insumos destinados à industrialização. Nos procedimentos de fiscalização ficou constatado que em algumas aquisições de dentro do estado do Rio de Janeiro de materiais a serem empregados no processo produtivo o Contribuinte se creditou do ICMS (conforme cópia das Notas Fiscais e seus respectivos lançamentos no Livro registro de Entrada em anexo), estando, portanto, em desacordo com o estabelecido no Art 3º do Decreto 36.451/04. Lavrou-se, então, o presente Auto de Infração para exigir ICMS e multa por creditar-se indevidamente do ICMS relativo à entrada abrangida por Diferimento. Anexos			

Em sua petição inicial, a embargante sustenta que o art. 3º do Decreto Estadual nº 36.451/2004, ao dispor que o estabelecimento enquadrado no regime especial "fica autorizado" a adotar o diferimento do ICMS nas aquisições internas de insumos destinados à industrialização, confere mera faculdade ao contribuinte, e não impõe sua observância obrigatória.

Afirma que, por essa razão, era lícito adquirir mercadorias com destaque do imposto, apropriando-se dos respectivos créditos, em observância ao princípio da não cumulatividade.

Aduz, ainda, que a conduta não ocasionou prejuízo ao erário. Subsidiariamente, sustenta que, mesmo desconsiderados os créditos glosados, a sistemática de apuração prevista no próprio regime especial não acarretaria diferença no ICMS recolhido no período fiscalizado.



O juízo de origem, entretanto, julgou improcedentes os embargos à execução fiscal, por entender, em síntese, que, uma vez aderido ao regime tributário especial, a contribuinte estava vinculada às regras que o disciplinam, inclusive à sistemática do diferimento, razão pela qual as notas fiscais relativas às aquisições de insumos deveriam ter sido emitidas sem destaque do ICMS, nos termos da Resolução SER nº 201/2005.

Inconformada, a sociedade empresária interpôs o presente recurso de apelação, reiterando, em essência, que o diferimento previsto no art. 3º do Decreto Estadual nº 36.451/2004 possui natureza facultativa, motivo pelo qual a autuação fiscal se mostra ilegal. Sustenta, por conseguinte, a nulidade da CDA por ausência de certeza e liquidez, bem como a legitimidade do creditamento do ICMS decorrente das operações regularmente tributadas.

Não assiste razão à recorrente.

Antes de adentrar ao mérito, é preciso estabelecer premissas fáticas consideradas incontroversas (CPC, art. 374, III).

Em primeiro lugar, não há dúvida de que a empresa aderiu e foi enquadrada no regime especial estabelecido pelo Decreto Estadual nº 36.451/2004, conforme se verifica na Portaria SAF nº 137 de 23 de janeiro de 2006 (indexador 33 – fls. 103):

Publicada no D.O.E. em 26.01.2006, pág. 57
Este texto não substitui o publicado no D.O.E.

Índice
Remissivo: Letra T -
Tratamento Tributário
Especial e Letra T -
Termos de Acordo

PORTARIA SAF N.º 137 DE 23 DE JANEIRO DE 2006

Divulga empresa enquadrada no Regime Tributário Especial de que trata o Decreto n.º 38.451/04.

O **SUBSECRETÁRIO-ADJUNTO DE FISCALIZAÇÃO**, no uso de suas atribuições legais, e tendo em vista o disposto no artigo 6.º da Resolução SER 201, de 15 de agosto de 2005,

RESOLVE:

Art. 1.º O contribuinte GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTD inscrição estadual n.º 81.791.031, estabelecido na Av. Brasil, n.º 611, Bonsucesso, Rio de Janeiro - RJ, é signatário de Termo de Acordo celebra com o Estado do Rio de Janeiro, estando apto a usufruir o tratamento tributário especial conforme as disposições do Decreto n.º 38.451, de 29 de outubro 2004.

Art. 2.º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, revogadas disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 2006

SÉRGIO DE ALMEIDA GONÇALVES
Subsecretário-Adjunto Fiscalização

Além disso, a empresa admite expressamente em suas razões recursais que, apesar de ser detentora do regime especial, adquiriu insumos destinados à industrialização sem o diferimento do ICMS (indexador 1199 – fls. 1204):

10. Ocorre que a empresa, ainda que detentora deste regime tributário especial que autoriza o diferimento dos insumos destinados à Industrialização, **adquiriu produtos sem o diferimento do ICMS**, conforme 09 notas fiscais arroladas no AIIM, tendo, por ocasião do destaque, se creditado do referido ICMS.

Inclusive, tal fato foi constatado pelo perito judicial, ao responder quesito formulado pela própria recorrente (indexador 1076 – fls. 1079):

“10. AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS INCLUIDAS NA AUTUAÇÃO ESTÃO COM O VALOR DE ICMS DESTACADO? ESTES VALORES DESTACADOS ESTÃO CONGRUENTES COM OS VALORES CREDITADOS PELO CONTRIBUINTE? (FLS. 05/06 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – FLS. 49/50 DO PROCESSO FÍSICO – FLS. 112/113 DO PROCE4SSOS DIGITAL)”

RESPOSTA: Ressalvando o fato já supracitado, que existem Notas Fiscais que estão ilegíveis, os valores reportados nos Livros Fiscais estão congruentes com os valores destacados nas Notas Fiscais suscetíveis à leitura.

Portanto, é incontroverso o quadro fático descrito no auto de infração impugnado.

Prosseguindo, a controvérsia cinge-se a definir se, uma vez regularmente aderido ao regime tributário especial instituído pelo Decreto Estadual nº 36.451/2004, poderia a autora deixar de observar a sistemática do diferimento do ICMS e passar a adotar, por sua exclusiva iniciativa, o regime ordinário de tributação.

O argumento central da recorrente consiste na alegação de que o art. 3º do referido Decreto possui natureza meramente autorizativa, de modo que o diferimento constituiria mera faculdade do contribuinte, e não obrigação decorrente da adesão ao regime especial.

De fato, a adesão ao regime tributário especial é facultativa. Todavia, uma vez manifestada essa opção e regularmente deferido o enquadramento pela Administração Tributária, cumpre verificar se o contribuinte permanece livre para afastar, unilateralmente, a sistemática própria do regime especial ou se passa a vincular-se às condições legalmente estabelecidas para sua fruição.

Para tanto, impõe-se examinar o Decreto Estadual nº 36.451/2004 e a Resolução SER nº 201/2005, que o regulamentou.

Decreto Estadual nº 36.451/2004

Dispõe sobre a concessão de tratamento tributário especial para as empresas do setor de bens de capital e de consumo durável e dá outras providências.

Art. 1º Fica concedido um tratamento tributário especial para as empresas industriais localizadas no Estado do Rio de Janeiro que realizarem operações com as mercadorias classificadas nas seguintes NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul:

I - capítulos: 32, 39, exceto embalagens plásticas utilizadas para o envase de lubrificantes, 44, 68, 69, 73, 76, 83, 84, 85 e 87;

II - subitens: 3701.1930.21, 38.24.50.00 e 89.07.1990.00.

Art. 2º Aos estabelecimentos enquadrados no artigo 1º deste decreto fica concedida, na operação interna de saída, redução da base de cálculo do ICMS, de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 13 % (treze por cento), sendo que 2% (dois por cento) será destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais, instituído pela Lei n.º 4.056, de 30 de dezembro de 2002. (Redação do caput dada pelo Decreto Nº 45607 DE 21/03/2016).

Parágrafo único. Não será exigido o estorno do crédito de imposto relativo à entrada de mercadoria, cuja operação de saída esteja beneficiada com redução de base de cálculo;
(Artigo acrescentado pelo Decreto Nº 43213 DE 27/09/2011):

Art. 2-A Na hipótese da empresa de que trata o art. 1º, deste Decreto, ser substituta tributária para as operações subsequentes com os produtos classificados nas NCM 94.04.21.00, 94.04.29.00, 94.04.30.00 e 94.04.90.00, a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária, nas operações internas, será obtida adicionando-se ao valor de partida os valores correspondentes a frete e carreto, seguro, imposto e outros encargos transferíveis ao destinatário, adicionado de parcela resultante da aplicação sobre o referido montante, de percentual de margem de valor agregado determinado pela legislação.

§ 1º Considera-se como valor de partida, na hipótese a que se refere o caput deste artigo, a base de cálculo reduzida utilizada para cálculo do ICMS próprio, conforme o art. 2º deste Decreto.

§ 2º A redução da base de cálculo relativa ao ICMS próprio somente se aplica nas saídas destinadas a pessoa jurídica.

Art. 3º Ao estabelecimento industrial enquadrado no artigo 1º deste decreto fica autorizado o diferimento do ICMS incidente nas seguintes operações:

I - importação de máquinas, equipamentos, peças, parte e acessórios destinados a compor o ativo fixo das empresas;

II - aquisição interna de máquinas, equipamentos, peças, parte e acessórios destinados a compor o ativo fixo das empresas;

III - importação de insumos destinados ao processamento industrial da adquirente;

IV - aquisição interna de insumos e mercadorias destinadas à industrialização, exceto energia, combustível e telecomunicação e água. (Inciso acrescentado pelo Decreto nº 37.607, de 13.05.2005).

§ 1º O imposto diferido nos termos dos incisos I e II deste artigo será de responsabilidade do adquirente e recolhido no momento da alienação ou eventual saída dos respectivos bens, tomando-se como base de cálculo o valor da alienação, não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do Regulamento do ICMS (RICMS/00) aprovado pelo Decreto 27.427, de 17 de novembro de 2000.

§ 2º O imposto diferido na forma do inciso III e IV deste artigo será pago englobadamente com o devido pela saída realizada pela empresa, conforme a alíquota de destino, não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do Regulamento do ICMS aprovado pelo RICMS/00.

Art. 4º A empresa beneficiária do incentivo fiscal de que trata os incisos I e III do artigo 3º fica obrigada a importar e desembaraçar as mercadorias adquiridas do exterior, para a unidade industrial localizada no Estado do Rio de Janeiro, por meio dos portos e aeroportos fluminenses.

Art. 5º O contribuinte localizado neste Estado, anteriormente à publicação do presente Decreto, para usufruir o tratamento tributário nele previsto, deverá se comprometer a recolher ao Estado do Rio de Janeiro um somatório anual do ICMS, expresso em UFIR-RJ, de valor igual ou superior ao montante recolhido nos 12 (doze) meses imediatamente anteriores ao mês de início do gozo do benefício. (Redação do caput dada pelo Decreto Nº 38937 DE 07/03/2006).
(Redação do parágrafo dada pelo Decreto Nº 38937 DE 07/03/2006):

§ 1.º Para atender ao disposto neste artigo, o contribuinte deverá recolher:

I - até o dia 5 (cinco) de cada mês, o valor correspondente ao ICMS, em UFIR-RJ, recolhido no mês de mesmo nome do período mencionado no caput;

II - até o dia 20 (vinte) de cada mês, a diferença entre o valor do ICMS apurado no mês anterior e o valor estipulado no inciso I deste parágrafo.

§ 2.º Na hipótese de o contribuinte, antes do fim de determinado exercício, completar o atendimento do disposto no caput deste artigo, poderá, até o término do exercício, recolher, no dia 10 (dez) de cada mês, o valor total do ICMS apurado no mês anterior. (Redação do parágrafo dada pelo Decreto Nº 38937 DE 07/03/2006).

§ 3.º Para a empresa com menos de um ano de constituição, o recolhimento do ICMS mencionado neste artigo será de, no mínimo, o equivalente à média aritmética, em UFIR-RJ, dos recolhimentos efetuados até a data do pleito. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto Nº 38937 DE 07/03/2006).

§ 4º O contribuinte que, ao optar pelo tratamento fiscal concedido por este Decreto, projetar uma arrecadação de ICMS futuro inferior à recolhida nos últimos 12 (doze) meses imediatamente anteriores ao mês de início do gozo do benefício, deverá submeter à Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro - CODIN, Carta Consulta, conforme modelo a ser fornecido por aquela Companhia. (Redação do parágrafo dada pelo Decreto Nº 41530 DE 03/11/2008).

§ 5º A Carta Consulta e o parecer técnico elaborado pela Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro - CODIN serão submetidos à apreciação do titular da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços - SEDEIS com vistas ao seu encaminhamento à Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais, criada pela Lei nº 4.321 de 10 de maio de 2004. (Redação do parágrafo dada pelo Decreto Nº 41530 DE 03/11/2008).

Art. 6º A empresa constituída a partir da publicação deste decreto deve efetuar o recolhimento do ICMS de acordo com o calendário fiscal em vigor.

Art. 7º O tratamento tributário especial previsto neste decreto vigorará até 31 de dezembro de 2024 e somente se aplica à parcela do ICMS próprio devido pela empresa, com exceção do artigo 2º-A. (Redação do artigo dada pelo Decreto Nº 44471 DE 08/11/2013).

Art. 8º Ao regime especial de benefício fiscal concedido por este decreto não pode aderir o contribuinte que se enquadrar em qualquer uma das seguintes situações:

I - esteja irregular no Cadastro Fiscal do Estado do Rio de Janeiro;

II - tenha débito para com a Fazenda Estadual, salvo se suspensa sua exigibilidade na forma do Art. 151 do Código Tributário Nacional;

III - participe ou tenha sócio que participe de empresa com débito inscrito na Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro ou com inscrição estadual cancelada ou suspensa em consequência de irregularidade fiscal, salvo se suspensa sua exigibilidade na forma do artigo 151 do Código Tributário Nacional;

IV - esteja irregular ou inadimplente com parcelamento de débitos fiscais de que seja beneficiário;

V - tenha passivo ambiental não equacionado junto aos órgãos estaduais competentes.

Art. 9º Perderá o direito ao tratamento tributário ora estabelecido, com a conseqüente restauração do regime normal de apuração do imposto e a imediata devolução aos cofres públicos estadual, com os acréscimos pertinentes, de todos os valores não recolhidos decorrentes desse tratamento tributário, o contribuinte que, na vigência deste decreto, apresentar qualquer irregularidade com relação ao cumprimento das condições nele estabelecidas ou realizar qualquer tipo de operação comercial ou mudança societária que a caracterize como sucessora de outra empresa, que realize negócios com o mesmo tipo de produto objeto do referido incentivo.

Art. 10. A empresa beneficiada pelo tratamento tributário estabelecido neste decreto fornecerá, semestralmente e sem prejuízo das demais obrigações fixadas em legislação própria, à Secretaria de Estado de Fazenda, nos moldes por ela fixado em ato próprio, informações econômico-fiscais referentes ao benefício usufruído. (Redação do artigo dada pelo Decreto Nº 41530 DE 03/11/2008).

Art. 11. A empresa industrial estabelecida no Estado do Rio de Janeiro poderá, também, utilizar crédito presumido de ICMS nas operações de saída interestaduais dos produtos relacionados nos capítulos mencionados no artigo 1º deste decreto para não contribuintes do ICMS, de forma que a carga tributária efetiva seja equivalente ao percentual de 12% (doze por cento), incluído 1% (um por cento) relativo ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais, instituído pela Lei nº 4.056, de 30 dezembro de 2002.

Parágrafo único O valor do crédito presumido a que se refere o caput deste artigo será o resultado da diferença entre o valor do ICMS destacado no Nota Fiscal de saída e o valor resultante da aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor total dos produtos.

Art. 12. Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 29 de outubro de 2004

Resolução SER nº 201 de 15/08/2005

ESTABELECE PROCEDIMENTOS NO ÂMBITO DA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA VISANDO A OPERACIONALIZAÇÃO DO DECRETO N.º 36.451/04.

Art. 1º O enquadramento e a permanência do contribuinte interessado no regime tributário de que trata o Decreto n.º 36.451/04 fica condicionada ao atendimento do disposto nesta Resolução, sem prejuízo das exigências estabelecidas naquele ato e demais normas regulamentares.

Art. 2º O contribuinte com atividade industrial que pretender usufruir o regime tributário especial concedido pelo Decreto nº 36.451, de 29 de outubro de 2004,

deve apresentar comunicação dessa opção à repartição fiscal de sua circunscrição, acompanhada dos seguintes documentos:

I - contrato social registrado na JUCERJA;

II - declaração de que irá desembaraçar as mercadorias adquiridas do exterior, para o estabelecimento por meio dos portos e aeroportos fluminenses;

III - compromisso de recolher ao Estado do Rio de Janeiro um somatório anual do ICMS, expresso em UFIR-RJ, de valor igual ou superior ao montante recolhido nos 12 (doze) meses imediatamente anteriores ao mês de início do gozo do benefício, na forma prevista no artigo 5º do Decreto nº 36.451/2004;

IV - Certidões Negativas de Débito do ICMS e de Dívida Ativa.

§ 1º - O processo de enquadramento deve ser apreciado pela Superintendência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais - SUCIEF, em especial no que se refere à realização de qualquer tipo de operação comercial ou mudança societária que a caracterize como sucessora de outra empresa, que realize negócios com o mesmo tipo de produto objeto do referido incentivo, conforme artigo 8º do Decreto nº 36.451/2004.

§ 2º - O tratamento tributário especial somente poderá ser adotado pelo contribuinte após verificação do cumprimento das condições estabelecidas e terá início no primeiro dia do mês seguinte à da ciência do deferimento.

§ 3º - A empresa constituída a partir da publicação do Decreto nº 36.451/2004 que manifestar expressamente a opção pelo regime tributário especial, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da concessão da inscrição, na forma do caput, poderá usufruir o regime tributário especial a partir do início, sem prejuízo do cumprimento do disposto no § 1º. (Redação dada ao artigo pela Resolução SER nº 294, de 04.07.2006, DOE RJ de 06.07.2006)

Art. 3º Nas hipóteses de que trata o § 4º do artigo 5º do Decreto nº 36.451/2004, o contribuinte deve submeter Carta Consulta à Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro - CODIN, conforme modelo a ser fornecido por aquela Companhia, instruída com os seguintes documentos:

I - certidão negativa de débitos para com a Fazenda Estadual, inclusive quanto aos parcelamentos em curso;

II - certidão negativa de débitos inscritos em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;

III - licença de operação (LO) e/ou de instalação (LI), se for o caso. (Redação dada ao caput pela Resolução SER nº 294, de 04.07.2006, DOE RJ de 06.07.2006)

Parágrafo único - Após a emissão do parecer técnico elaborado pela CODIN, nos termos do art. 5.º, § 2.º, do Decreto n.º 36.451/04, o processo será encaminhado à Secretaria de Estado da Receita que atestará, por meio da Superintendência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais, a regularidade junto ao Cadastro Fiscal do Estado do Rio de Janeiro.

Art. 4º Com base nas informações de que trata o artigo anterior, conforme disposto no art. 5.º, § 2.º, do Decreto n.º 36.451/04, o pedido será submetido à apreciação do titular da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, com vistas ao seu encaminhamento à Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico, criada pelo Decreto estadual n.º 34.784, de 05 de fevereiro de 2004, para apreciação e deliberação.

Art. 5º **Na hipótese de aprovação do pedido será firmado "Termo de Acordo" entre o requerente e a CODIN**, conforme modelo a ser fornecido por aquela Companhia.

Art. 6º O processo, após a assinatura do "Termo de Acordo", será encaminhado à Secretaria de Estado da Receita que, por meio da Subsecretaria Adjunta de Fiscalização, editará ato divulgando as empresas enquadradas no regime.

Parágrafo único - **Com base no ato a que se refere este artigo os fornecedores de insumos e mercadorias destinadas à industrialização pelo contribuinte beneficiário do regime, exceto energia, combustível, telecomunicação e água, emitirão as respectivas Notas Fiscais sem o destaque do imposto, indicando que se trata de operação diferida nos termos do Decreto n.º 36.451/04, consignando no campo "Informações Complementares" de "Dados Adicionais" o montante do imposto diferido.**

Art. 7º A empresa enquadrada no regime tributário de que trata esta Resolução fornecerá, semestralmente, sem prejuízo das demais obrigações fixadas em legislação própria, informações econômico-fiscais referentes ao benefício usufruído, nos termos de ato a ser editado pela Superintendência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais - SUCIEF.

Art. 8º Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 15 de agosto de 2005

Como se observa da legislação acima transcrita, a fruição do regime tributário especial não decorre de simples opção operacional do contribuinte, mas de procedimento administrativo específico. Com efeito, a empresa interessada deve manifestar expressamente sua opção, apresentar a documentação exigida e submeter-se à análise da Administração Tributária. Após a aprovação do pedido, será firmado

Termo de Acordo e, na sequência, editado ato administrativo divulgando seu enquadramento no regime especial.

Desse modo, embora a adesão ao regime tributário especial seja efetivamente facultativa, uma vez regularmente exercida essa opção e formalizado o enquadramento, o contribuinte passa a sujeitar-se às normas que disciplinam o referido regime, não lhe sendo lícito afastar, por sua exclusiva conveniência, a sistemática do diferimento para adotar o regime ordinário de tributação.

Nesse sentido, o art. 1º da Resolução SER nº 201/2005 dispõe expressamente que o enquadramento e a permanência do contribuinte no regime especial ficam condicionados ao atendimento das exigências nela previstas, o que evidencia que a manutenção do benefício não decorre da mera conveniência do particular, mas do cumprimento das condições estabelecidas pela legislação de regência.

Além disso, o § 2º do art. 2º da referida Resolução estabelece que o tratamento tributário especial somente poderá ser adotado após a verificação do cumprimento das condições exigidas pela Administração, enquanto o art. 5º prevê a celebração de Termo de Acordo e o art. 6º determina a edição de ato administrativo divulgando as empresas enquadradas no regime.

Mais do que isso, o parágrafo único do art. 6º da Resolução SER nº 201/2005 estabelece expressamente que, após o enquadramento da empresa, os fornecedores emitirão as notas fiscais relativas às aquisições de insumos destinados à industrialização sem destaque do ICMS, consignando tratar-se de operação sujeita ao diferimento.

A utilização do verbo no modo imperativo evidencia que, uma vez enquadrado no regime especial, o contribuinte passa a sujeitar-se obrigatoriamente à sistemática própria do diferimento, inexistindo margem para adoção facultativa do regime ordinário em operações isoladas.

Assim, a interpretação defendida pela apelante, no sentido de que a expressão "fica autorizado", constante do art. 3º do Decreto Estadual nº 36.451/2004, lhe permitiria optar, a cada operação, entre a sistemática do diferimento e o regime ordinário de tributação, não se harmoniza com a disciplina normativa do próprio tratamento tributário especial.



Na verdade, a autorização prevista no art. 3º do Decreto refere-se à possibilidade de o contribuinte aderir ao regime especial. Uma vez exercida essa faculdade e regularmente formalizado o enquadramento, a relação jurídico-tributária passa a ser regida pelas normas próprias desse regime, não havendo qualquer previsão legal que autorize seu abandono unilateral e informal, tampouco a adoção de regime híbrido, em que o contribuinte se beneficie alternadamente da sistemática ordinária e da especial, conforme sua conveniência econômica.

Tal conclusão é reforçada pelo art. 9º do Decreto Estadual nº 36.451/2004, que disciplina expressamente as hipóteses de perda do tratamento tributário especial, prevendo, inclusive, a restauração do regime normal de apuração do imposto e a devolução aos cofres públicos dos valores decorrentes do benefício usufruído.

Se o próprio Decreto estabelece as consequências jurídicas da perda do regime especial, não se mostra razoável admitir que o contribuinte possa simplesmente deixar de observá-lo por sua exclusiva vontade, sem qualquer providência perante a Administração Tributária.

Também o art. 10 do Decreto e o art. 7º da Resolução impõem ao beneficiário a prestação periódica de informações econômico-fiscais relativas ao benefício usufruído, demonstrando que a permanência no regime especial pressupõe acompanhamento contínuo pela Administração Fazendária, circunstância incompatível com a possibilidade de sua interrupção tácita ou informal.

No caso concreto, é incontroverso que a apelante aderiu ao regime tributário especial e que, posteriormente, passou a adquirir insumos com destaque do ICMS, apropriando-se dos respectivos créditos sob o fundamento de que o diferimento possuiria natureza meramente facultativa.

Todavia, pelas razões acima expostas, tal conduta não encontra amparo na disciplina normativa aplicável. Uma vez regularmente enquadrada no regime especial, incumbia à contribuinte observar integralmente sua sistemática, inclusive quanto ao diferimento previsto para as aquisições internas de insumos destinados à industrialização.

Por fim, cumpre registrar que não prospera a alegação de ausência de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa. A tese recursal parte da premissa de que o diferimento poderia ser livremente afastado pela contribuinte, premissa essa que não



se sustenta diante da interpretação sistemática do Decreto Estadual nº 36.451/2004 e da Resolução SER nº 201/2005.

Outrossim, não procede a alegada violação ao princípio da não cumulatividade. Isso porque o destaque do ICMS nas notas fiscais de entrada decorreu da inobservância, pela própria recorrente, da sistemática do regime especial ao qual voluntariamente aderiu.

Nessas circunstâncias, eventual creditamento fundado em documentação emitida em desacordo com a legislação de regência não encontra amparo no princípio constitucional invocado.

Ante o exposto, impõe-se a manutenção integral da sentença recorrida.

Consequentemente, nos termos do art. 85, § 11, do CPC, majoram-se os honorários advocatícios fixados na origem em 2% (dois por cento), observados os limites previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo legal.

Por tais razões e fundamentos, **NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO.**

Majora-se a verba honorária fixada na origem em 2% (dois por cento), nos termos do art. 85, § 11, do CPC, observados os limites previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo legal.

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

Desembargador **SÉRGIO SEABRA VARELLA**
Relator

