

**A. I. N.º** - 180573.0006/06-6  
**AUTUADO** - GUANABARA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.  
**AUTUANTE** - ARISTON ALVES DA SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 11/07/2007

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0214-03/07

**EMENTA:** ICMS. 1. ZONA FRANCA. REMESSA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado não comprovou com documentos a internação das mercadorias beneficiadas com a isenção. Infração comprovada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS À SUSBTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É vedada a apropriação de créditos fiscais de aquisições de mercadorias com fase de tributação encerrada. Autuado reconheceu a procedência da exigência fiscal. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado. A penalidade aplicada não está adequada ao instituto da antecipação parcial, quando o contribuinte não recolhe o imposto e tributa na saída. Adequada a multa para R\$50,00, nos termos do artigo 42, inciso XXII, da Lei 7.014/96. Preliminar de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/12/2006 reclama ICMS no valor total de R\$251.960,45, com aplicação das multas de 60% e 70%, e penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$2.249,46, pelas seguintes irregularidades:

Infração 01- Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. Consta na descrição dos fatos que na comparação do arquivo de notas fiscais emitidas pela empresa com destino à Zona Franca de Manaus, com as consultas feitas através do Site SINTEGRA/SUFRAMA, constatou-se que algumas notas fiscais foram dadas como não habilitadas para emissão de declaração de ingresso na Zona Franca de Manaus, fato este impeditivo para utilização do benefício da isenção. Total do débito: R\$197.304,63, com aplicação da multa de 60%.

Infração 02- Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- o das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Consta na descrição dos fatos que a aplicação do roteiro de estoque resultou em omissão de entradas e de saídas, sendo que a de entradas foi superior e, portanto, prevaleceu, de acordo com o RICMS e com a Portaria 445/98. A omissão de entrada de parafina: se trata da matéria prima principal que é adquirida da Petrobrás e sua prioridade é utilização na fabricação de velas; no entanto, a referida mercadoria também é comercializada principalmente para a Zona Franca de Manaus e transferida em barras depois de passar por um processo simples de solidificação e empacotamento. A omissão de saídas de outros produtos que são recebidos por transferência de outra unidade da empresa, se trata dos produtos “lava roupas” e “pedras sanitárias”, que são produzidos em outra unidade da Federação e recebidos por transferência para comercialização. Os valores das entradas, bem como, as saídas para comercialização e por transferência, foram apurados através das notas fiscais, sendo os estoques iniciais e finais extraídos do livro Registro de Inventário, enquanto que o consumo foi informado pelo contribuinte com base nas requisições da produção. Total do débito: R\$54.380,02, com aplicação da multa de 70%.

Infração 03- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária. Consta na descrição dos fatos que se refere a mercadorias recebidas por transferência (cera líquida e removedor), através das notas fiscais de nºs 198.843 e 198.844, tendo se creditado do imposto normal destacado. Total do débito R\$275,80, com aplicação da multa de 60%.

Infração 04- Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte deixou de efetuar a antecipação parcial da nota fiscal de nº 198.924 de 16/03/2004 de mercadorias recebidas para comercialização. Total da multa aplicada R\$2.249,46.

Inconformado, o autuado apresenta impugnação tempestiva às fls. 154/158, dizendo que quanto à infração 01, reconhece parcialmente o ilícito tributário apenas das notas fiscais destinadas à empresa ACSM, localizada em Rio Branco no Estado do Acre, pois, embora a aludida empresa seja cadastrada na Suframa e possua número de inscrição, a isenção se refere unicamente ao IPI, não sendo aplicada ao ICMS na capital do Estado do Acre. Relaciona os valores, que entende como devidos à folha 154. Ressalta que admite a imputação fiscal pela alíquota de 12%, em razão de ser esta a valoração para operações interestaduais, tendo em vista a inocorrência de descaminho da mercadoria nem tampouco o seu internamento no Estado da Bahia. Assevera que houve precedente que pode servir como “jurisprudência”, uma vez que as operações de comercialização para este mesmo cliente em 2002 e 2003, com o mesmo ilícito, foi objeto da lavratura do Auto de Infração de nº 087016.0012/05-0, tendo sido aplicada corretamente a alíquota

de 12%. Acosta aos autos cópia do referido PAF. Com relação ao restante das notas fiscais desta infração, diz que todas se destinam à empresa RUBI DA AMAZÔNIA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA localizada na cidade de Manaus- AM, e que está impugnando em razão de não ter sido obedecido o procedimento estatuído no Convênio ICMS 36/97, que obriga a lavratura de notificação fiscal para apresentação de documentos antes de qualquer imputação fiscal, reproduzindo o teor da cláusula décima do aludido acordo interestadual. Diz que a empresa destinatária poderia formalizar o internamento de acordo com os requisitos exigidos pelo procedimento de “Vistoria Técnica” e, com isso, regularizar a situação do autuado, transcrevendo a cláusula terceira e quarta e décima terceira e alterações do Convênio ICMS 36/97. Entende que de acordo com a interpretação das cláusulas do referido acordo interestadual a autoridade fiscal deveria primeiramente notificar o autuado para que no prazo de 60 dias apresentasse a documentação de formalização do internamento e que a aludida notificação não poderia ser elemento impeditivo para a repartição fiscal visar a declaração do remetente, porque notificar não é autuar e nem exigir recolhimento de tributos, sendo apenas, um pedido de apresentação de documentos, com prazo suficiente que permite a sua regularização. Aduz que ao não adotar o preceito legal, a autoridade fiscal retirou do contribuinte o direito de formalizar o internamento na Suframa, uma vez que ficou impedido de visar a declaração do remetente para Vistoria Técnica. Sustenta que foi cerceado o amplo direito de defesa do contribuinte, garantido pela nossa Carta Magna. Informa que a empresa destinatária das mercadorias entrou com pedido junto à SEFAZ-AM, solicitando a regularização do internamento na Suframa, em razão do transportador não ter cumprido a exigência do Convênio 36/97, modificado na sua redação do Capítulo II, Cláusula 3ª pelo Convênio 017/03, reproduzindo o teor da referida cláusula. Diz que mesmo o transportador não tendo enviado a informação à Suframa, a internação poderia ter sido feita pela SEFAZ-AM, de acordo com a cláusula 3ª do Convênio 36/97. Entende que a SEFAZ-AM, tendo realizado a vistoria e o desembaraço separadamente, como está comprovado com o carimbo no verso das notas fiscais e pelo documento de consulta da Nota Fiscal, deveria ter comunicado à Suframa como preconiza o citado acordo interestadual. Salienta que independentemente do pedido de impugnação parcial, desta infração, o destinatário enviou cópia autenticada de todas as notas fiscais autuadas juntamente com o termo de consulta de Nota Fiscal, conhecimento de transporte e nº do PIN, acostando demonstrativo à folha 157. Diz que ficou provado que não houve descaminho das mercadorias que foram efetivamente destinadas à indústria incentivada da Zona Franca de Manaus. Pede a extinção do processo pela comprovação da inocência do contribuinte em face dos documentos apresentados.

No que tange à infração 02, aduz que reconhece parcialmente em face do extravio de algumas notas fiscais, e que, todavia, o valor de R\$276.882,17, deve ser reduzido, tendo em vista que o autuante não lançou a nota fiscal de nº 078461 de emissão da INDÚSTRIAS REUNIDAS DONDENT LTDA, no valor de R\$143.292,07, que foi devidamente lançada no livro Registro de Entradas em 02/01/2004. Entende, que desta forma está descaracterizada a omissão de entrada e que está juntando cópia da referida nota fiscal, cópia do livro Registro de Entrada de Mercadorias, e demonstrativo da auditoria de estoques para comprovar que o autuante omitiu o lançamento do aludido documento fiscal. Reconhece como devido o valor de R\$32.681,01.

Quanto à infração 03, reconhece integralmente a exigência fiscal.

No que concerne à infração 04, diz que houve erro de codificação quando da escrituração fiscal, cujo número correto seria 2152 não 2151, e o sistema operacional do autuado efetua automaticamente a antecipação parcial, o que não ocorreu. Destaca que a diferença de ICMS é recolhida por antecipação no dia 25 de cada mês e retorna em forma de crédito no dia 09 do mês seguinte, e que em razão da inocorrência de crédito no mês subsequente não houve prejuízo para o Estado da Bahia. Salienta que o autuante aplicou a multa de 60% sobre o valor da nota fiscal sem direito a qualquer desconto se houvesse o pagamento, que somado com juros e correção monetária, representou um valor muito alto para uma infração que não causou qualquer prejuízo

ao Estado. Entende que a multa pela sua elevada alíquota representa ato confiscatório vedado pela nossa Constituição Federal, e que há farta jurisprudência sobre o assunto. Requer o cancelamento da multa, e que todos os valores de débito admitidos pelo autuado foram objeto de pedido de parcelamento junto à SEFAZ.

O autuante, por sua vez, presta informação fiscal às folhas 277/280, discorrendo inicialmente sobre as alegações defensivas. Quanto à infração 01, diz que durante a fiscalização, ao verificar a autenticidade das notas fiscais de saídas de produtos do autuado para a Zona Franca de Manaus, contatou através de consultas realizadas no site Sintegra- Suframa, que algumas notas fiscais foram dadas como não habilitadas para emissão de declaração de ingresso na ZFM, e portanto sem respaldo legal para fruição da isenção, ao contrário de outras notas fiscais que constam da consulta às folhas 27/34, que atendem ao disposto nas cláusulas 3ª e 5ª, do Convênio ICMS 36/97 e do artigo 61 do Decreto nº 2.637/98. Declara que o demonstrativo às folhas 25/26 do PAF, relaciona as notas fiscais sobre as quais durante a consulta ao referido site foram consideradas “não habilitadas para emissão de Declaração de Ingresso”, a exemplo dos documentos fiscais consultados às folhas 23/24. Ressalta que o autuado reconheceu a procedência da exigência fiscal relativa às notas fiscais destinadas à empresa ACMS FIGUEIREDO, localizada em Rio Branco- AC, entretanto não aceitou a aplicação da alíquota de 17%. Esclarece que a aplicação de tal alíquota deve-se ao fato de que não houve a comprovação de saída das mercadorias para o Estado do Acre. Entende que o RICMS-BA prevê que neste caso, a alíquota a ser aplicada é a interna, salvo se houver comprovação da efetiva ocorrência da operação interestadual. Diz que pela documentação juntada à defesa, não houve tal comprovação, a exemplo de cópia de conhecimento de transporte ou outro documento qualquer para provar o recebimento da mercadoria pelo destinatário e que continua a dúvida de que as saídas foram ou não efetivadas para outra unidade da Federação. Quanto às notas fiscais destinadas à empresa RUBI DA AMAZÔNIA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA, diz que a maioria das saídas destinadas à referida empresa tiveram seu ingresso comprovado, conforme relação às folhas 27/34, e as demais notas fiscais não comprovadas, verificou pelas datas de emissão dos referidos documentos que ultrapassaram o período de 12 a 24 meses das respectivas remessas sem que houvesse informação à SEFAZ-BA sobre seu ingresso na ZFM, em descumprimento aos termos do Convênio ICMS 40/00 e posteriores alterações. Aduz que o próprio autuado reconheceu a inexistência da regularização do internamento na Suframa das mercadorias quando informou que “a empresa destinatária das mercadorias em Manaus-AM, RUBI DA AMAZÔNIA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA, entrou com o pedido à SEFAZ-AM, solicitando que a mesma, que fez o desembaraço das mercadorias, regularize o internamento na SUFRAMA, já que o transportador não cumpriu a exigência do Convênio 36/97 modificado na sua redação do Capítulo II Cláusula 3ª, pelo Convênio ICMS 017/2003. Acrescenta que o autuado teceu mais algumas considerações acerca dos Convênios que regem os trâmites legais para o ingresso das mercadorias na ZFM ao tempo em que acostou ao PAF, cópias das notas fiscais com carimbo no seu verso, documentos de consultas de notas fiscais e de conhecimentos de transporte.

Com relação à infração 02, aduz que o autuado reconheceu parcialmente a infração, contestando o fato de que a nota fiscal de entrada de nº 078461, cuja quantidade de parafina é de 74.210 quilos não foi considerada no levantamento de estoque. Assevera que a referida nota fiscal realmente foi lançada no livro Registro de Entradas e constou, também, do arquivo magnético apresentado pela empresa, no entanto, a aludida nota fiscal foi rejeitada no Sistema SAFA, no que se refere ao processamento das entradas constante do roteiro de estoque, e que tal fato ocorreu em razão de dados divergentes do documento fiscal em relação ao cadastro feito pelo defendente, a exemplo de especificação e código da mercadoria. Acrescenta que como constatou pela cópia à folha 252, os fatos evidenciam de que se trata de documento inidôneo pelos seguintes motivos: 1- nota fiscal de “remessa simbólica”, que no seu corpo reporta-se a notas fiscais emitidas pela Petrobrás no começo de dezembro, tais como a de nºs 37.010 de 04/12/2003, 37.065 de 09/12/2003 e 37.143 de

11/12/2003., indicando que as mercadorias já tinham ingressado no estoque em dezembro de 2003 (ano anterior ao considerado: 2004). 2- o CFOP 6901 corresponde a “remessa para industrialização por encomenda”. 3- A nota fiscal não deu trânsito à mercadoria, pois, não consta carimbo de Postos Fiscais, conhecimento de transporte e nem registro no sistema CFAMT. 4- Observou através das planilhas de Controle de Estoque de parafina apresentadas pelo contribuinte (fls. 89/112), bem como, pelos demonstrativos de estoques relativos às entradas, que não existe carregamento algum com uma quantidade tão grande de mercadorias (74 toneladas); que não existe caminhão que suporte tal tonelage e que o peso máximo que se constata pelas notas fiscais é de 25 toneladas. 5- Verificou que se comprova a inexistência de ingresso de tal quantidade de mercadoria no estoque do exercício de 2004, através da planilha de Controle de Estoque de parafina referente a janeiro de 2004, assinada pelo contador da empresa (fl. 89), na qual não consta tal quantidade expressa em peso na coluna de entrada, no início do mês. Conclui, mantendo a exigência fiscal.

No que tange à infração 04, argüi que o cálculo da multa foi efetuado em obediência à Lei 7.014/96 e ao RICMS-BA, e o valor é obtido automaticamente pelo SEAI. Finaliza, mantendo integralmente as infrações apontadas no presente Auto de Infração.

A 5ª JJF, decidiu converter o presente processo em diligência à Infaz de origem, para que o autuado fosse intimado a apresentar as Notas Fiscais de nºs 37.010, 37.065 e 37.143, emitidas em 04/12/2003, 09/12/2003 e 11/12/2003 respectivamente, bem como a comprovação dos seus registros no livro de Entradas, e que após o atendimento, o processo deve retornar para julgamento (fl. 284).

A diligência requerida foi cumprida pelo autuante, conforme se depreende das folhas 286/291.

Consta à folha 294, extrato do sistema SIGAT acusando o parcelamento do valor de R\$97.638,60.

## **VOTO**

O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, por descumprimento de três obrigações tributárias de natureza principal e uma obrigação tributária de natureza acessória já descritos no relatório.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em atendimento às formalidades legais e encontra-se revestido de todos os pressupostos de validação do processo. Foram observadas as exigências regulamentares, notadamente o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, em seu artigo 18. Observo que não houve cerceamento de defesa argüido pelo autuado, uma vez que dentro do prazo legal para oferecimento da impugnação concedido, poderia perfeitamente apresentar as provas necessárias para elidir a acusação fiscal, e a falta de notificação antes da lavratura do presente Auto de Infração, não tem previsão no RPAF-BA.

Verifico que ao autuado não impugnou a infração 03, por isso, considero procedente a infração não contestada por inexistência de controvérsias.

No mérito, quanto a infração 01, verifico que a irregularidade fiscal constatada está amparada pela inexistência de comprovação de internamento de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, tendo o autuado reconhecido a procedência parcial do ilícito tributário cometido, insurgindo-se contra a aplicação da alíquota de 17% sobre os valores reconhecidos, alegando que se tratam de operações interestaduais destinadas à empresa ACSM, localizada em Rio Branco no Estado do Acre. Todavia, não acato as alegações defensivas uma vez que o autuado não comprovou que as mercadorias indicadas nas notas fiscais de remessa foram efetivamente recebidas pelo destinatário em outra unidade da Federação, a exemplo de cópia do livro Registro de Entradas da aludida empresa, ou outros documentos contábeis indicativos do pagamento das referidas remessas. Portanto, entendo que no caso em apreço, a tributação sob a alíquota de 17%,

foi aplicada corretamente pelo autuante, em razão de o defendente não ter acostado ao processo as provas necessárias para elidir a acusação fiscal nos termos do artigo 123 do RPAF. Quanto às notas fiscais destinadas à empresa RUBI DA AMAZÔNIA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA, também não foram comprovadas pelo autuado o internamento das mercadorias na ZFM, beneficiadas com isenção. Mantida a exigência fiscal.

Com relação à infração 02, observo que se trata de imposto exigido por presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente. O autuado, reconheceu parte da infração imputada em face do extravio de algumas notas fiscais, e que o valor de R\$276.882,17, deve ser reduzido, tendo em vista que o autuante não lançou a nota fiscal de nº 078461 de emissão da INDÚSTRIAS REUNIDAS DONDENT LTDA, no valor de R\$143.292,07, que foi devidamente lançada no livro Registro de Entradas em 02/01/2004. O autuante, por sua vez, alega que o autuado reconheceu parcialmente a infração, contestando o fato de que a nota fiscal de entrada de nº 078461, cuja quantidade de parafina é de 74.210 quilos não foi considerada no levantamento de estoque. Assevera que a referida nota fiscal realmente foi lançada no livro Registro de Entradas e constou, também, do arquivo magnético apresentado pela empresa, no entanto, a aludida nota fiscal foi rejeitada no Sistema SAFA, no que se refere ao processamento das entradas constante do roteiro de estoque, e que tal fato ocorreu em razão de dados divergentes do documento fiscal em relação ao cadastro feito pelo defendente, a exemplo de especificação e código da mercadoria. Consultando aos autos verifico que a infração foi imputada com base em levantamento quantitativo de estoques relativo aos exercícios de 2004/2005, em que foi apurada a omissão de entradas de mercadorias e a nota fiscal de nº 78.461, de emissão da INDÚSTRIAS REUNIDAS DONDENT LTDA, no valor de R\$143.292,07, não pode ser computada no referido levantamento tendo em vista a natureza da operação indicada no seu corpo como “Retorno Simbólico”. O que ocorreu, no caso em apreço, foi que a referida indústria adquiriu junto à Petrobrás 74.210 quilos de parafina em dezembro de 2003, para serem beneficiadas pelo autuado. Para isso a Petrobrás emitiu as notas fiscais de nºs 37.010, 37.065 e 37.143, emitidas em 04/12/2003, 09/12/2003 e 11/12/2003, destinadas ao autuado e as respectivas quantidades se integraram ao seu estoque no exercício de 2003. Ao proceder o levantamento quantitativo de estoques relativo ao exercício de 2004, as quantidades recebidas no ano anterior fizeram parte do seu estoque inicial. A nota fiscal emitida como “Retorno Simbólico”, não pode ser considerada, neste caso, para efeito de levantamento quantitativo de estoques, pois não representa uma entrada física da mercadoria no estabelecimento do autuado. Mantida a exigência fiscal.

Quanto à infração 04, verifico que apesar de o autuante ter aplicado a multa prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, a descrição dos fatos remete para a penalidade prevista no artigo 42, II, “d”, do mencionado diploma legal.

Inicialmente, antes de pronunciar o meu juízo de valor sobre a exigência da multa por falta de pagamento da antecipação parcial nos prazos regulamentares quando as mercadorias forem tributadas na saída, entendo imprescindível discorrer sobre o instituto da antecipação parcial em uma análise comparativa com o regime da substituição tributária.

O instituto da antecipação parcial foi positivado na legislação tributária do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004 através da Lei 8.967, de 29/12/03, consistindo em antecipação do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas de fora do Estado para comercialização.

Trata-se de uma forma de tributação que buscou amparo no dispositivo previsto no artigo 155, IV da Constituição Federal, que determina a necessidade de Resolução do Senado Federal para a fixação de alíquotas interestaduais. Tal Resolução assim disciplinou a matéria:

*Resolução nº 22*

*Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.*

**Art. 1º** *A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.*

*Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:*

*I - em 1989, oito por cento;*

*II - a partir de 1990, sete por cento.*

**Art. 2º** *A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.*

**Art. 3º** *Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.*

Com efeito, ao fixar a alíquota de 7% para as operações originárias das Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, buscou o legislador beneficiar os Estados de regiões economicamente mais pobres, de características predominante de consumo, visando que obtivessem receitas tributárias com as diferenças de alíquotas, justificadas em razão de a matriz industrial brasileira estar localizada nos Estados das Regiões do Sul e Sudeste responsáveis por cerca de 63% do PIB nacional.

Sendo o ICMS um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, procurou-se tributar tão somente o valor acrescido nas etapas subseqüentes à produção, ou seja, tributar-se somente o valor agregado, e na hipótese de fixação de alíquotas uniformes em todo o território nacional, restaria às unidades federadas das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, predominantemente consumidoras, apenas o tributo incidente sobre o valor da agregação, ou seja, sobre o “lucro” auferido na operação de comercialização.

Preocupados com esse fato, que poderia resultar em redução do crescimento econômico das referidas Regiões brasileiras, o Senado Federal, de forma prudente e por que não dizer inteligente, fixou alíquotas diferenciadas entre as operações oriundas dos Estados mais ricos em benefício das Regiões menos desenvolvidas, o que podemos chamar de repartição de receitas.

Com efeito, vigora no Brasil o sistema misto, no qual é partilhada a arrecadação entre o Estado de origem (alíquota interestadual) e o de destino (diferença para a alíquota interna).

O princípio de origem misto significa que parte da receita proveniente de vendas interestaduais é partilhada entre o Estado de origem e de destino, através do mecanismo do diferencial de alíquota enquanto contribuinte do imposto.

Esse é o fundamento das diferenças entre as alíquotas internas e interestaduais.

Nesse diapasão, as referidas diferenças de alíquotas eram recolhidas pelos contribuintes estabelecidos nos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, no momento da efetiva comercialização da mercadoria e efetuadas no prazo estabelecido na legislação desses Estados.

O legislador baiano, objetivando a antecipação desta receita tributária para outro momento, estabeleceu que tal recolhimento se efetivasse na primeira repartição fazendária do percurso de

entrada no Estado (Posto Fiscal), ou no dia 25 do mês subsequente para contribuintes que obtivessem um credenciamento via petição administrativa, ocorrendo o seu fato gerador nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Entretanto, não podemos confundir o instituto da antecipação parcial com o regime da substituição tributária, uma vez que este é um mecanismo de transferência de responsabilidade tributária de um contribuinte para outro em relação a um fato gerador que ainda vai se realizar (substituição tributária progressiva), ou já ocorrido (substituição tributária regressiva). Ou seja, na substituição tributária ocorre a sujeição passiva indireta em que o contribuinte sem ter praticado o fato definido como gerador é obrigado ao pagamento do tributo devido por outrem por disposição expressa da lei. Já a antecipação parcial não alberga a sujeição passiva indireta, muito pelo contrário a relação é direta e pessoal com o acontecimento que configura o fato gerador. É a pessoa física ou jurídica que pratica o ato ou negócio que segundo a lei faz gerar a obrigação tributária.

Ademais, as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária tem que estar previstas em Lei por força do artigo 6º, § 2º da Lei Complementar 87/96. Na determinação da sua base de cálculo, estabelece a mencionada Lei, a fixação de uma MVA (Margem de Valor Adicionado) sobre o valor da operação ou preço sugerido pela autoridade competente ou fabricante, fato este que não exigido nas operações submetidas à antecipação parcial.

Para robustecer ainda mais a minha concepção sobre a diferença entre os dois institutos e fulminar qualquer semelhança até mesmo conceitual sobre o tema, é cediço que regime de substituição tributária encerra a fase de tributação das mercadorias, ou seja, ocorrido o recolhimento do imposto não há que se falar em restituição ou complementação do imposto. Ele é definitivo. Na antecipação parcial, o contribuinte se apropria do imposto pago a título de crédito fiscal, compensando-o nas operações subsequentes, tornando cristalino o entendimento que tal instituto nem mesmo se trata de uma espécie do gênero antecipação tributária. É o que se depreende da leitura do artigo 12-A, § 1º da Lei 7.014/96, o qual transcrevo:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

Diante dos fundamentos jurídicos acima explanados albergados pelo ordenamento jurídico pátrio, entendo que se tratam de institutos completamente distintos, e, por conseguinte, inconfundíveis, pois trazem no seu bojo características que não se harmonizam.

Ante todo o exposto, entendo que a multa prevista no artigo 915, II, “d” do RICMS-BA, não pode ser aplicada ao atraso do pagamento do imposto por antecipação parcial, não só pelos fundamentos já mencionados, como também pelo fato de que a previsão legal de tal penalidade é anterior a instituição no nosso ordenamento jurídico da figura da antecipação parcial, que a nosso



ver prescinde de norma legal específica, por não guardar qualquer semelhança com o regime da substituição tributária.

Ademais, também considero razoável o protesto do autuado quanto à impossibilidade de redução da multa aplicada sobre a antecipação parcial recolhida em momento posterior. De fato, o artigo 45-A nos seus incisos, preconiza a redução em até 100% do valor da penalidade se paga no prazo de 20 dias, exigida por falta de recolhimento do imposto devido sobre a obrigação principal quando as respectivas obrigações estiverem escrituradas, e não permite tal redução sobre obrigação acessória na ocorrência da antecipação parcial que será recolhida no momento da comercialização, portanto, considero que a aludida penalidade imposta ao autuado não está adequada ao tipo de infração constatada pelo autuante. Entendo que deve ser aplicada conforme previsão originalmente positivada, nas hipóteses em que o autuado foge ao instituto da antecipação tributária objetiva ou subjetiva, recolhendo o imposto na saída das mercadorias, eximindo-se de agregar à base de cálculo a MVA prevista no Anexo 88 do RICMS-BA, impossibilitando o Estado de aferir se a margem praticada na operação de saída é inferior ou superior àquela prevista no mencionado diploma regulamentar. É possível afirmar, ainda, que as multas devem guardar relação com a falta cometida, ou seja, levando em consideração a gravidade da falta cometida e os objetivos a serem alcançados de forma proporcional, não extravasando a mera função de repreensão do sujeito passivo. Por conseguinte, julgo improcedente a aplicação da multa aplicada por falta de previsão legal e converto a penalidade exigida para R\$50,00, nos termos do disposto no artigo 42, inciso XXII da Lei 7.014/96.

Consta à folha 294, extrato do sistema SIGAT acusando o parcelamento do valor de R\$97.638,60.

Por conseguinte, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologado os valores recolhidos:

| <i>INFRAÇÃO N.º</i> |                     | <i>IMPOSTO</i> | <i>MULTA</i> |
|---------------------|---------------------|----------------|--------------|
| 01                  | PROCEDENTE          | 197.304,63     | -            |
| 02                  | PROCEDENTE          | 54.380,02      | -            |
| 03                  | PROCEDENTE          | 275,80         | -            |
| 04                  | PROCEDENTE EM PARTE | -              | 50,00        |
| TOTAL               |                     | 251.960,45     | 50,00        |

#### **VOTO DISCORDANTE**

A infração 04 trata da exigência de multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, correspondente à Nota fiscal de nº 198.924, de 16/03/2004, de mercadorias adquiridas pelo autuado para comercialização, haja vista que ficou caracterizado que o contribuinte deixou de recolher o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização.

Da análise acerca das peças e comprovações que compõem o processo, não obstante o ilustre relator ter apresentado estudo realizado para fundamentar o seu voto, discordo do seu posicionamento em relação a este item 04 do Auto de Infração. No caso em exame, houve descumprimento de obrigação principal, e pelas infrações à legislação do ICMS devem ser aplicadas penalidades. Assim, quando o contribuinte deixa de recolher o imposto nas hipóteses regulamentares é devida penalidade prevista na legislação, e a Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169, do RPAF/99.

De acordo com o art. 113, do Código Tributário Nacional o contribuinte deve cumprir obrigações tributárias, principal e acessória, e os §§ 1º, 2º e 3º, do mencionado Código estabelece que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Assim,

a legislação tributária estabelece a obrigação de pagar o tributo (obrigação principal), bem como outras obrigações consideradas acessórias, a exemplo de emitir documento fiscal nas vendas realizadas.

Entendo que a regra prevista no § 1º do RICMS/97 deve ser aplicada à hipótese de falta de recolhimento do ICMS/Antecipação Parcial, quando ficar comprovada a saída tributada da mercadoria em momento posterior, sendo devida a multa prevista no mencionado dispositivo regulamentar. Este posicionamento está de acordo com entendimento em decisão anterior no âmbito do CONSEF.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **180573.0006/06-6**, lavrado contra **GUANABARA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto o valor de **R\$251.960,45**, acrescido das multas de 60% sobre R\$197.580,43, e 70% sobre R\$54.380,02, previstas nos artigos 42, incisos II, alínea “a”, III, VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no artigo 42, inciso XXII da mencionada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei 9837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2007.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA- PRESIDENTE/ VOTO DISCORDANTE

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA – RELATOR/VOTO VENCEDOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA