

A. I. N° - 210442.0002/09-0
AUTUADO - EMBRASA - EMBALAGENS MICRONDULADAS DO BRASIL S/A
AUTUANTE - ANA RITA SILVA SACRAMENTO
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0335-05/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento do ICMS, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Provados nos autos que o contribuinte não desenvolve atividade industrial neste Estado. Consulta Fiscal também confirmou este entendimento. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “F”, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 52.864,84, mais multa de 60% e acréscimos moratórios, em razão do contribuinte ter cometido a seguinte irregularidade: *“Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização”*.

O contribuinte, por intermédio de seu representante legal (doc. fls. 130 a 136), apresentou impugnação administrativa consubstanciada nas razões de defesa a seguir aduzidas.

Inicialmente, informou ser uma pessoa jurídica de direito privado, organizada sob a forma de sociedade por ações, com sede social em Pernambuco e com estabelecimentos industriais no Município do Cabo de Santo Agostinho-PE e no Município de Feira de Santana, Estado da Bahia, tendo por objeto principal a fabricação de artefatos de papelão, cartolina, cartão simples, plastificados, cartonados, micro-ondulados, para embalagem e acondicionamento de mercadorias e produtos diversos, incluindo rótulos.

Declarou que apesar de primar pelo fiel cumprimento de suas obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias, a Impugnante foi surpreendida com a lavratura de Auto de Infração, fruto de interpretação equivocada da autoridade autuante, no intuito exclusivo de exigir o adimplemento de obrigações tributárias inexistentes, acrescidas de juros e de multa, sem qualquer respaldo legal.

Disse que a Autoridade Administrativa fundamentou a sua pretensão em dispositivos do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, que serão oportunamente indicados.

Ao ingressar na análise jurídica do lançamento, discorreu que a autuação lavrada tem por fundamento os artigos 61, inciso IX, art. 125, inciso II, §§ 7º e 8º, e art. 352-A, todos do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, os quais transcreveu na peça defensiva.

A partir da leitura do comando do art. 352-A, acrescentado pelo Decreto n° 8.969, de 12/02/2004, que

passou a ter efeitos a partir de 01/03/2004, exatamente o período objeto do presente auto de infração, teria a Impugnante que efetuar o pagamento do ICMS quando da entrada interestadual de mercadorias para fins de comercialização, devendo ser recolhido pelo próprio adquirente.

Todavia, para afastar este comendo normativo trouxe à discussão qual a natureza do estabelecimento da Impugnante. Afirmou trata-se de uma indústria que tem por objeto suprir as necessidades de embalagens dos produtos fabricados por outras indústrias, sendo que toda a clientela da Impugnante é formada por contribuintes industriais, sujeitos em geral à disciplina do IPI e do ICMS, impostos não-cumulativos, em razão do que o imposto devido em cada período fiscal de apuração é deduzido pelos valores de iguais impostos pagos, no mesmo ou em outro Estado, na operação de entrada no mês, de matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, materiais de embalagens e outros insumos.

Nesse sentido, aduziu que os produtos fabricados pela Impugnante não são destinados a consumidores finais, nem se caracterizam como mercadorias para revenda, eis que são adquiridos pelos clientes industriais para complementar, proteger, aperfeiçoar e, enfim, possibilitar, em última análise, a comercialização dos produtos da clientela.

Atualmente, declarou que o mercado de atuação da Impugnante é constituído pelo suprimento de empresas industriais ou agro-industriais localizados principalmente nos Estados de Pernambuco, Paraíba, Rio Grande do Norte, Alagoas, Sergipe, Ceará e Bahia.

No Estado da Bahia, em virtude da maior distância e do nível de exigência da indústria baiana, a Impugnante instalou uma pequena extensão de seu estabelecimento industrial, através da instalação de uma filial, com o objetivo de melhor atender a crescente clientela industrial baiana, realizando *“a ultimacão e inspecção final do processo de produção realizado no estabelecimento matriz localizado em Pernambuco”*.

Em seguida, disse que o estabelecimento localizado no Estado da Bahia funciona há quase 10 (dez) anos, tendo obtido tempestivamente a necessária inscrição na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, sob o nº 54.146316, e, como não poderia deixar de ser, foi classificada como estabelecimento industrial.

No entanto, a autuação contesta a natureza da Impugnante, razão pela qual se fez menção a diversos dispositivos da legislação federal do IPI sobre a matéria, que, por sua vez, no seu entender, são inteiramente aplicáveis ao caso, por envolver definição relacionada à natureza industrial ou comercial do estabelecimento da Impugnante.

Argumentou que na legislação do IPI, os conceitos definidores da natureza dos estabelecimentos estão correlacionados com a incidência ou não do Imposto, razão pela qual reproduziu os conceitos relacionados com os estabelecimentos industriais ou comerciais, constantes do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, que define o conceito de estabelecimento industrial (Art. 8º) e o de estabelecimento equiparado (Art. 9º, III, IV, § 4º), consoante disposições vazadas nos termos seguintes:

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de ali quota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(.....)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

§ 4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com Destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª).

Citou ainda disposições do RIPI que definem igualmente o conceito de produto industrializado (art. 3º) e das várias modalidades de industrialização (art. 4º), esclarecendo ainda que são irrelevantes para caracterizar a industrialização o processo adotado, a localização, as instalações ou equipamentos empregados (art. 4º, § único, “*in verbis*”):

Art. 4º- Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I- a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II- a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III- a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV- a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados."

Pela natureza do imposto e da forma adotada para sua cobrança, entende que fica claro que o contribuinte do IPI não é a pessoa jurídica como um todo. É, como determina o art. 24 do RIPI: contribuinte cada estabelecimento pertencente ao mesmo titular que realize operações definidas como fato gerador do imposto, consagrando o princípio da autonomia dos estabelecimentos:

Mais a adiante citou a Lei Complementar nº 87/96, que estabelece normas gerais de tributação do ICMS, e expressamente consagra o princípio da autonomia dos estabelecimentos, no § 3º do art. 11, ao dispor sobre o local da operação:

O mesmo diploma legal ao dispor sobre a base de cálculo aplicável nas operações de saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, enquadra as operações praticadas pelo estabelecimento principal da Impugnante em suas transferências de produtos para a Bahia, e o RICMS distingue explícita e implicitamente as regras que deverão ser observadas pelo remetente quando o destinatário for estabelecimento comercial (inciso I); quando for estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (inciso II) e, finalmente, quando o estabelecimento remetente for produtor (III), na remessa de produtos não industrializados, consoante se observa nas disposições transcritas:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I- o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II- o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III- tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Disse que de forma consistente, a Lei Complementar nº 87/96 também distingue, no seu art. 15, a natureza dos contribuintes, na hipótese em que falta valor para a base a que se refere o art. 13, antes transcrito.

Diante do exposto, entende que é ponto pacífico que a legislação do ICMS no Estado da Bahia, como não poderia deixar de ser, também incorpora os preceitos da Lei Complementar nº 87/96, nos termos do art. 56 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, consagrando na sua lei ordinária não somente o princípio da autonomia como a incorporação dos conceitos relativos à natureza dos estabelecimentos, devidamente disciplinados no seu Regulamento do ICMS, no qual se observa claramente distinção entre estabelecimento produtor, comercial, industrial e o do prestador do serviço.

Aduziu que a questão suscitada pela autoridade fazendária transcende de uma simples alteração cadastral para envolver até insuficiência no recolhimento do imposto, na medida em que a transformação da classificação indevida para estabelecimento comercial pode provocar exigências tributárias.

Declarou, apenas para argumentar, que o Fisco do Estado remetente exigiria a complementação da base de cálculo do ICMS na saída dos produtos de Pernambuco para a Bahia, uma vez que a base de cálculo aplicável quando o destinatário é comerciante é maior do que a que foi utilizada nas operações entre o estabelecimento industrial remetente e o industrial destinatário, ambos pertencentes ao mesmo titular.

Ademais, ressaltou que esse raciocínio seria impossível pelo fato de, nas operações de que trata o Auto de Infração, não haver ato de comercialização, não se configurar compra ou aquisição, nem muito menos venda, por envolver apenas mera movimentação de produto industrializado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que torna inteiramente afastável a pretensa antecipação do imposto, principalmente quando se sabe que nas operações seguintes não há incidência tributária.

Defendeu que a regra legal vigente é exatamente contrária ao que pretende o Auto de Infração ora combatido, pois jamais se pode falar em equiparação de um estabelecimento filial de uma indústria a um comerciante pura e simplesmente pelo fato de o estabelecimento filial não realizar operações jurídicas de compra e venda em relação aos produtos que recebe de outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Sobre a matéria, transcreveu na defesa julgamento da Justiça Federal que sintetiza o entendimento sobre a possibilidade de equiparar estabelecimento comercial a estabelecimento industrial (TRF 1ª Região; 3ª Turma; AC nº 89.01.23951-5; Julgamento: 26/06/1990; DJ: 13/08/1990, “*in verbis*”).

"TRIBUTÁRIO. IPL ESTABELECIMENTO COMERCIAL EQUIPARADO A INDUSTRIAL. EMBALAGENS E RECIPIENTES DE PERFUME. FALTA DE REGISTRO NOS LIVROS FISCAIS.

- Equipara-se ao industrial o comerciante de produtos de industrialização de estabelecimento da mesma firma, mediante a remessa de embalagens e recipientes, sem a necessária emissão de nota fiscal e correspondentes registros nos livros fiscais próprios.

- Se o estabelecimento adquire as embalagens e recipientes e as não registra no livro 'registro de compras' para depois registrá-las no 'registro de saídas', responde pelo IPI devido referente aos recipientes no momento da venda do produto final.

- É legítimo o lançamento suplementar em face de omissão de receita, decorrente da falta de escrituração regular dos livros fiscais.

- Apelação desprovida."

Complementando o exposto acima, destacou que as operações realizadas pela Impugnante estão sujeitas ao diferimento do pagamento do ICMS devido ao Estado da Bahia, nas vendas de embalagens por ela produzidas a estabelecimento industrial, dentro do mesmo Estado.

Assim, ainda que fosse válida a caracterização de estabelecimento comercial para a autuada, o Auto de Infração seria totalmente improcedente na medida em que a operação é beneficiada também por diferimento, que constitui uma técnica de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do fato gerador originário, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento por parte de terceiro. Frisou que tal conceito se trata apenas de uma técnica, e não uma espécie de tributação excepcional que vise o aumento de receita para o Estado.

Disse que tal técnica se assemelha, em muito, com a substituição tributária, que, da mesma forma, destina-se a uma maior fiscalização da arrecadação efetuada pelos contribuintes, tanto que também é conhecida como "substituição tributária para trás", e, ao haver diferimento do tributo para a etapa seguinte, a empresa adquirente do insumo não poderá se creditar quanto ao valor do produto beneficiado pelo diferimento. Afirmou que tal fato ocorreu no caso em exame nos presentes autos, em que o estabelecimento da operação subsequente ficou sendo o responsável pelo recolhimento do ICMS diferido e, sem gozar do crédito do imposto, recolhe esse tributo integralmente, não gerando, assim, qualquer prejuízo ao fisco baiano.

Deste modo, em face da legislação estadual de regência no Estado da Bahia, contida no art. 2º, inciso III, alínea "a", do Decreto nº 6.734/97, a possibilidade de diferir o lançamento e pagamento do ICMS devido, afasta a exigência tributária formalizada no presente lançamento. Reproduziu as regras mencionadas, conforme a seguir transcrito:

"Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido:

(...)

III - nas operações internas com:

a) insumos, embalagens, componentes, partes, peças, conjuntos, subconjuntos - acabados ou semi-acabados - pneumáticos e acessórios, exclusivamente para emprego na fabricação de produtos acabados, destinados a fabricante dos produtos mencionados no art. 1º, excetuados os segmentos indicados nos incisos V, VI e VIII do mesmo artigo, instalado neste Estado a partir de 25 de janeiro de 1997, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos deles decorrentes;"

"Art. 1º Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

II - calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção, observado o disposto nos §§ 4º e 5º, deste artigo";

Destacou, a partir das transcrições dos artigos acima, a desnecessidade de a Impugnante ter de fabricar seus produtos no Estado da Bahia para se beneficiar pelo diferimento, havendo apenas a obrigação da operação em comento ser realizada dentro do Estado.

Outrossim, ressaltou que em face à própria legislação estadual sobre a matéria, constata-se que um estabelecimento comercial pode vender produtos para um estabelecimento industrial diferindo o pagamento do ICMS, sendo o sujeito passivo da relação tributária o estabelecimento subsequente na cadeia econômica.

Caso o auto de infração ser julgado procedente, o que se admite apenas por hipótese, o defendente argumenta que se estaria validando a exigência em duplicidade do imposto estadual, uma vez que não houve o creditamento do imposto relativamente a essas operações e o ICMS já foi devidamente recolhido pelo adquirente das mercadorias, por expressa disposição do Regulamento de ICMS, do que resultaria evidente enriquecimento sem causa do Estado da Bahia, em prejuízo do contribuinte ora autuado que nas operações realizadas e objeto de autuação, não incluiu a parcela do ICMS no preço dos produtos entregues à indústria baiana adquirente. E essa não inclusão da parcela do ICMS no preço dos produtos derivou de irrestrito cumprimento da lei da Bahia, sendo, portanto, absurda a autuação ora combatida.

Formulou pedido Nulidade "*in totum*" do Auto de Infração e no mérito, que seja improvido o presente lançamento.

Encaminhado o processo para informação fiscal, foi a mesma prestada pelo Auditor Fiscal Hélio Ramos Moreira. De início o mesmo fez uma breve síntese dos argumentos defensivos, nos seguintes termos:

- A) Insubsistência da Autuação - Da Natureza do Estabelecimento Impugnante.
- B) Que se trata de estabelecimento industrial que tem por objeto suprir as necessidades de embalagens dos produtos fabricados por outras indústrias e que toda a

clientela da impugnante é formada por contribuintes industriais.

- C) Que os produtos fabricados pela Impugnante não são destinados a consumidores finais, nem se caracterizam como mercadoria para revenda, pois, são adquiridas por estabelecimentos industriais.
- D) Que para atender a crescente clientela industrial baiana, instalou uma filial com atividade econômica da realização da Ultimação e Inspeção final do processo de produção realizado no estabelecimento matriz localizado em Pernambuco.
- E) Que a Legislação Federal do IPI, é inteiramente aplicável ao caso, por envolver definição relacionada à natureza industrial ou comercial do estabelecimento da Impugnante (Art. 8º; 9º, II, IV § 4º - Decreto nº 4.544, de 26/12/2002).

Em seguida, fez considerações introdutórias, a respeito da atividade da empresa, cuja filial de Feira de Santana efetua apenas ULTIMAÇÃO e INSPEÇÃO FINAL do processo produtivo iniciado em Pernambuco.

Com a finalidade de conhecer o processo da Ultimação e Inspeção Final, informou que solicitou da autuada os seguintes Livros e Documentos Fiscais (Livro Entradas, RAICMS, Livro Controle da Produção e do Estoque, Notas Fiscais de Saídas, Relação de Insumos Utilizados no processo produtivo etc).

Na oportunidade frisou que foi também solicitado da autuada que indicasse um preposto para demonstrar a realização da ULTIMAÇÃO, ou seja, demonstrasse a realização do acabamento, aperfeiçoamento, ou a conclusão do processo produtivo.

Em atendimento à intimação apresentou os itens: A - B - D. Com relação aos demais itens esclareceu que *"Por oportuno, informa, ainda, que deixa de juntar Registro de Controle da Produção e do Estoque, Relação de Insumos (Matéria-Prima, Matéria Secundária e Material de Embalagem utilizado no processo produtivo) e Demonstração do Encarregado da produção da utilização dos insumos no processo produtivo, por não possuir esses documentos, haja vista ser prescindível a sua existência para efeito de controle"*. Doc. 02.

Com o objetivo de eliminar qualquer dúvida, a autoridade fiscal disse que manteve contato por telefone com a Matriz em Recife (81) 2138-1289 e 2138-1288, com os Srs. José Carlos e Adilson Neres, informando da importância de conhecer o Processo de Ultimação e Inspeção final ou que ao menos descrevesse o processo de Ultimação.

Em resposta foi descrito o seguinte:

"Com efeito, a Requerente é empresa equiparada à Indústria, vez que na unidade localizada em Feira de Santana faz-se a ultimação e inspeção final do processo de produção realizado no estabelecimento matriz localizado em Pernambuco, não sendo necessária a existência de alguns dos livros solicitados por essa fiscalização, conforme já exposto anteriormente". Doc. 03, 04, 05 06 e 07.

Disse que esse foi o procedimento inicial do preposto fiscal para garantir os interesses recíprocos do Estado e do sujeito passivo da obrigação.

Feitas estas considerações introdutórias, o preposto fiscal passou a enfrentar as razões de Defesa levando em conta que a autuada impugnou totalmente o Auto de Infração.

Comentou que a ultimação é o processo de conclusão, acabamento ou aperfeiçoamento, e que embora intimada a demonstrar a ultimação, a autuada limitou-se a afirmar que a filial de Feira realizava a ultimação. Esclareceu que nem mesmo a Inspeção Final é realizada na filial, com base no exame por amostragem das operações, considerando que foi examinado apenas o mês de março-2004 e restou comprovado a inexistência de Inspeção final face às devoluções a título de "Retorno de Mercadorias Para Conserto Ref. Notas Fiscais anexadas.

Esclareceu, ainda, que examinando as saídas dos meses de Março e Outubro de 2004, restou comprovado que as saídas foram com diferimento para a empresa Azaléia do Nordeste S/A, amparada pelo disposto no art. 2º, III alínea "a" do Decreto nº 6.734/97.

Diante disso, ao analisar a Legislação Estadual aplicável ao caso de acumulação de crédito fiscal, entende que o art. 106, I alínea "c" do RICMS/BA, contempla como hipótese de acumulação do crédito fiscal as operações acima citadas. Quer isto dizer que no presente caso, a incidência da Antecipação parcial, aumenta mais ainda o crédito acumulado da Autuada. Este fato, na percepção da autoridade fiscal, resultou na alteração nº 99, Decreto nº 10.840 de 18/01/08, que acrescentou ao Art. 352-A, o § 7º, com vigência a partir de 18/01/08. Acontece que o lançamento em questão reporta-se ao ano base de 2004, não prosperando o argumento de que houve apenas descumprimento de formalidade prevista na citada norma.

Desse modo, entende restou comprovado de forma cristalina que a autuada não é equiparada à indústria por não praticar ultimação que é acabamento, aperfeiçoamento ou conclusão (Art. 2º., § 5º do RICMS/BA.). Com relação à Inspeção Final, além de não configurar atividade industrial também restou comprovado a inexistência da mesma.

Ao concluir a informação fiscal, o preposto fiscal manifestou entendimento que a autuada não comprovou a ultimação, ou seja, acabamento, aperfeiçoamento ou conclusão. Considerou também que a Inspeção Final não constitui industrialização e que esta operação sequer foi comprovada. Citou a resposta (PARECER FINAL) da Consulta formulada e acostada na íntegra ao PAF, fls. 17,18 e 19, que concluiu, de forma inequívoca, se tratar de transferências de mercadorias da matriz em Pernambuco para revenda no Estado da Bahia a qual é vendida a estabelecimento industrial neste Estado amparado por diferimento.

Pediu ao finalizar, que o Auto de Infração seja julgado Procedente.

A empresa, em nova manifestação nos autos (fls. 146 a 150), através de seu procurador que subscreveu a petição, reiterou a tese de que é um estabelecimento equiparado à indústria, vez que na unidade localizada em Feira de Santana faz-se a ultimação e inspeção final do processo de produção realizado no estabelecimento matriz localizado em Pernambuco, não sendo necessária a existência de alguns dos livros solicitados pela fiscalização, conforme já exposto anteriormente.

Reproduziu em seguida as regras contidas na legislação do IPI atinente às definições de estabelecimento industrial e equiparados, já mencionados na peça defensiva.

Reiterou a afirmação de que não dispõe dos livros solicitados pela fiscalização vez que a legislação não a obriga a possuí-los em seu estabelecimento filial que é equiparado a industrial, nos termos da legislação aplicável.

Juntou ao PAF (fls. 151 a 156) cópias de notas fiscais emitidas pelo autuado para a empresa Calçados Azélia do Nordeste S/A, localizada em Itapetinga-Ba, referente a operações de remessa para conserto.

VOTO

No presente PAF a exigência fiscal tem por base a acusação de que o contribuinte deixou de recolher a antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Do acordo com os fatos relatos no processo contribuinte, recebe em transferência, mercadorias da matriz industrial localizada em Pernambuco.

A partir da análise dos argumentos defensivos e dos apresentados pelas autoridades fiscais, entendo que a alegação defensiva de que o estabelecimento autuado exerce atividade industrial ou a ela equiparada não restou provado nos autos. Isto porque os processo de ultimação e inspeção final alegados na defesa não foram comprovados, na ação fiscal nem mesmo na fase de informação fiscal, após a protocolização da defesa. Ressalto que os auditores fiscais que atuaram neste processo intimaram sucessivamente a empresa visando à comprovação dos fatos alegados, limitando-se a contribuinte a afirmar que exerce atividade industrial ou a ela equiparada. Não houve, entretanto nenhuma demonstração

fática ou documental que atestasse essas afirmações. Por outro lado, o próprio contribuinte afirmou não possuir os livros referentes à apuração do imposto federal (IPI) e os correspondentes, exigíveis na legislação do ICMS, a exemplo do livro Registro de Controle da Produção do Estoque.

As citações da legislação federal do IPI apresentadas na peça defensiva não modificam o entendimento acima esposado, posto que sem a comprovação dos fatos que demonstrassem o exercício da atividade industrial, os dispositivos mencionados não têm aplicabilidade na solução da presente lide.

Ademais, o próprio contribuinte formulou Consulta, em 2008, a esta Secretaria da Fazenda, oportunidade em que o órgão competente, a saber, a Diretoria de Tributação (DITRI), se manifestou expressamente pelo entendimento de que a atividade desenvolvida pela empresa não possui natureza industrial (doc. fls. 17 a 19 dos autos). A partir do entendimento externado na citada Consulta deveria ter o contribuinte alterado a sua conduta. Como assim não procedeu, violando o disposto no art. 63 do RPAF/99, a fiscalização, em 2009, deu início a ação fiscal (Termo anexo, fl. 10), lavrando Auto de Infração para exigência do tributo e imposição de penalidade.

Diante do quanto até aqui exposto e conforme foi comprovada pela fiscalização estadual, não há dúvida que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é de natureza comercial e não industrial, razão pela qual as regras atinentes a antecipação parcial que serviram de fundamento para embasar a exigência fiscal são totalmente aplicáveis ao impugnante, em especial, o art. 352-A, do RICMS/97.

Aplica-se ao caso, também, as disposições do art. 142 do RPAF/99, com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Quanto à alegação de que as operações são sujeitas ao diferimento do imposto, resultando em exigência dúplice do gravame, visto que o tributo seria recolhido pelo adquirente dos produtos da empresa na etapa subsequente de circulação, entendemos que a interpretação dada pela fiscalização na informação fiscal é a correta, para a solução da presente lide administrativa.

A Legislação Estadual aplicável ao caso de acumulação de crédito fiscal, contempla no art. 106, I alínea "c" do RICMS/BA, hipótese de acumulação do crédito fiscal nas operações praticadas pela atuada. Vejamos o comando normativo:

Art. 106. Constitui crédito acumulado o imposto anteriormente cobrado relativo às entradas ou aquisições de bens do ativo imobilizado, material de uso quando com direito a crédito, energia elétrica, matérias-primas, material secundário, produtos intermediários, mercadorias, material de embalagem e serviços de transporte e de comunicação:

(...)

c) com diferimento do lançamento do imposto, não tendo como ser absorvido o crédito utilizado

Conforme foi alertado na informação fiscal, a incidência da antecipação parcial, nos casos em que o contribuinte opere no regime de diferimento, aumenta mais ainda o crédito acumulado do sujeito passivo, todavia, não afasta essa exigência.

Este fato, peculiar do ICMS, resultou na alteração nº 99, Decreto nº 10.840 de 18/01/08, que acrescentou ao Art. 352-A, o § 7º, com vigência a partir de 18/01/08, com o seguinte regramento:

Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição

(...)

§ 7º Quando as operações subsequentes do contribuinte que apura o imposto pelo regime normal forem sujeitas ao diferimento ou a alíquota inferior à interna, implicando em acumulação de crédito fiscal, poderá ser firmado termo de acordo com o Diretor de Administração Tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte autorizando a redução da antecipação parcial a recolher em uma proporção que impeça tal acumulação.

Nota: O § 7º foi acrescentado do art. 352-A pela Alteração nº 99 (Decreto nº 10840, de 18/01/08, DOE de 19 e 20/01/08), efeitos a partir de 18/01/08

Acontece que o lançamento em questão reporta-se ao ano base de 2004, não se aplicando o regramento acima reproduzido, posto que inserido na legislação do ICMS somente em 2008. Ademais, a redução do ICMS para evitar o acúmulo de créditos fiscais, dependeria de prévio Termo de Acordo firmado entre o contribuinte e a Administração Tributária.

Assim a alegação empresarial de que haveria duplicidade de exigência de tributo não prospera, pois à época o contribuinte acumulava créditos de ICMS que poderiam ser utilizados para pagamento de operações próprias, ou até mesmo para pagar imposto lançado através de Auto de Infração, de acordo com o que prescreve o art. 108-A, do RICMS-BA/97, que elenca também outras hipóteses de uso de créditos acumulados.

Afasto, dessa forma as alegações de nulidade e de improcedência do presente lançamento, até porque as duas questões foram apresentados pelo contribuinte de forma interligada e agrupada, ensejando a sua apreciação em conjunto.

Esta Junta de Julgamento, por sua vez, de ofício, passa a análise da penalidade lançada no Auto de Infração, juntamente com a exigência do ICMS, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, que acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal que capitula a multa pela falta de recolhimento do imposto casos de antecipação tributária.

Conforme foi muito observado na decisão proferida no Acórdão nº 0233-02/08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidades imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96. Os mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II – 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), consignou em diversos pareceres, que o texto da norma em questão a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatoria simbiose do artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuinte, consoante normas estampadas no art. 179 da Magna Carta.

Ressaltou também a PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, a todos os caso, considerando que antes da a alteração legislativa promovida pela Lei n° 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária, além do referido comando normativo não alcançar expressamente a empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.

Todavia, consoante entendimento também externado pelo órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal.

Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, quando não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, “b”, item 1 e no inc. II, “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. Todavia esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadrando a infração praticada pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei n° 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei n° 7.014/96.

Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal no Acórdão n° 0060-11/09.

Destaco ainda que o fato da legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei n° 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei n° 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das

normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210442.0002/09-0**, lavrado contra **EMBRASA - EMBALAGENS MICRONDULADAS DO BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$52.864,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR