

A. I. Nº - 210428.0913/09-5  
AUTUADO - IGARATIBA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - SILVANO AGUIAR MATOS  
ORIGEM - IFMT-DAT/SUL  
INTERNET - 30. 09. 2010

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

### ACÓRDÃO JJF Nº 0265-01/10

**EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL ELETRÔNICA. FALTA DE EMISSÃO. UTILIZAÇÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL. INIDONEIDADE.** Nos termos do § 4º do art. 231-P do RICMS, c/c o Anexo Único do Protocolo ICMS nº 42/09, as empresas classificadas no código 22.22-6-00 do CNAE, que se refere à “fabricação de embalagens de material plástico” somente estão obrigadas à emissão da nota fiscal eletrônica (NF-e) a partir de 01/04/2010. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/09, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$27.451,77, acrescido da multa de 100%, por utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação. Consta na “Descrição dos Fatos” que o Protocolo ICMS 87/08, que alterou o Protocolo ICMS 10/07, estabeleceu no inciso LXXIII, a obrigatoriedade de emissão de NFe (nota fiscal eletrônica) a partir de 01/09/2009, para contribuintes que exerçam a atividade de “fabricantes de artefatos de material plástico para usos industriais”, de modo que esses Protocolos levam em consideração a atividade exercida pelo contribuinte, independentemente do seu CNAE e do percentual que a atividade representa em seu faturamento. O autuado, na operação interestadual de venda de “tampas plásticas” para indústria localizada no Estado da Bahia, deixou de emitir o documento legalmente exigido para a operação (NFe), emitindo em seu lugar os documentos inidôneos de nºs 329.839, 329.840 e 329.841.

No Termo de Apreensão nº 210428.0913/09-5 (fls. 04/05) é informado que a mercadoria se refere a tampas.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 28 a 44, solicitando, inicialmente, que as intimações e notificações referentes a este processo sejam encaminhadas para o endereço do seu procurador, à Rua Zeferino Correia, 77 – Sala 209 – Centro – Vitória da Conquista – BA, CEP 45.015-140, sob pena de nulidade.

Aduz que o Auto de Infração contém vícios irreparáveis, que representam a sua nulidade formal. Realça que o poder-dever de fiscalizar está ligado aos preceitos constitucionais, dentre os quais, aqueles indicados no art. 37 da Constituição Federal de 1988, de modo que o agente do fisco deve agir em estrita concordância com os ditames legais.

Frisa que no presente caso foram desrespeitados pontos importantíssimos para o início do procedimento de fiscalização, haja vista que o sujeito passivo não foi informado que se encontrava sob fiscalização, conforme determina o art. 26, incisos II e III do Decreto nº 7.629/99 (RPAF/BA). Ademais, o seu art. 28, que arrola os termos e atos que instrumentam o processo fiscal, confirma a necessidade dos termos de início e fim da fiscalização, t apresentação de documentos e o próprio Auto de Infração.

Salienta que o autuante iniciou o procedimento sem apresentar mandado de procedimento fiscal ou documento equivalente, emitido pelo Inspetor Fazendário. Destaca que essa exigência é reflexo do princípio da publicidade dos atos, moralidade e legalidade, além de se constituir em direito fundamental, assegurado pelo art. 5º, inciso XI da CF/88. Apresenta julgado procedente do 2º Conselho de Contribuintes, atinente ao Acórdão nº 201-73595, que trata sobre o início do procedimento fiscalizatório.

Realça que de acordo com o § 1º do art. 28 do RPAF/99, a fiscalização deverá ser concluída no prazo de 90 dias e acrescenta que a presente situação não se encontra dentre aquelas em que não se exige a lavratura dos termos de início e de encerramento da ação fiscal (art. 29). Conclui que em virtude da falta do termo de início de fiscalização, o Auto de Infração deve ser anulado.

Argumenta que a narrativa sucinta da conduta do contribuinte dificulta a elaboração da defesa, por ser lacônica, pretendendo transferir o ônus da prova para o autuado, contrariando o disposto no § 3º, inciso VI do art. 28 do RPAF/99, que determina que o termo de encerramento deve conter a descrição detalhada dos fatos.

Enfatiza que a falta de descrição decorreu de um procedimento clandestino e apressado, desde quando não foi seguido o prazo previsto para realização do procedimento fiscal, não se sabendo quanto tempo durou a fiscalização, tampouco a data do início e do término da ação fiscal.

Argui que realizou operação interestadual com tampas plásticas e tem como atividade a “*indústria e comércio de embalagens plásticas*” (CNAE 2222-6/00). Observa que, no entanto, efetuou o pagamento integral do ICMS, conforme demonstram as guias de recolhimento (fl. 71), o que significa que a autuação é equivocada, por exigir tributo já pago.

Alega restar evidente a ocorrência de *bis in idem*, por se estar exigindo tributo de forma múltipla sobre o mesmo fato gerador, em decorrência de erro do autuante. Para corroborar sua tese, transcreve as ementas relativas aos processos de nºs 833653/RS e 841269/BA, do STJ – Superior Tribunal de Justiça.

Ressalta que para evitar o enriquecimento ilícito, o Código Tributário Nacional (CTN), prevê em seu art. 165 o direito a recuperar o valor pago indevidamente. Acrescenta que no caso de tributo já pago, há que ser extinta a execução fiscal, conforme determinação do STJ (processo nº. 948416/RJ).

Tratando sobre o descumprimento da obrigação acessória de emitir nota fiscal eletrônica, frisa que emitiu nota fiscal de saída onerosa de tampas plásticas, apenas não o fazendo por meio eletrônico, como quer exigir o fisco baiano, ressaltando que advém a dúvida se há necessidade de emissão por via eletrônica da nota fiscal para este tipo de operação.

Aduz que dois fatores devem ser considerados: 1) a obrigação de emitir nota fiscal eletrônica decorre da sua atividade de “fabricante de artefatos de material plástico para usos industriais”, de acordo com os Protocolos ICMS 10/07 e 87/08; e 2) a operação de tributação é a de venda interestadual de tampas plásticas. Observa que aparentemente parece correta a interpretação do preposto fiscal, porém se realmente aquela atividade fosse a mesma “fabricação de embalagens de material plástico”, por que razão a Comissão Nacional de Classificação separaria as duas atividades, estabelecendo para cada uma um CNAE próprio?

Consigna que para enfrentar esse questionamento, é preciso responder duas outras perguntas: o que é um artefato de material plástico para fins industriais? E o que é tampa? Registra que de acordo com a referida Comissão, a atividade de fabricação de artefatos plásticos para fins industriais (CNAE 2229-3/02) compreende “*a fabricação de produtos materiais plásticos, reforçados ou não com fibra de vidro, para uso nas indústrias mecânica, de material elétrico, eletrônico e de transporte*”.

Já a segunda pergunta tem como resposta que a tampa é uma “*peça ou caixa*”.

Afirma que uma atividade não engloba a outra. A tampa plástica é fruto da sua principal atividade, “*fabricação de embalagens de material plástico*”, a qual é definida pela referida Comissão de Classificação como “*a fabricação de embalagens de material plástico (caixas, sacos, garrafas, frascos, tampas, etc.)*”. Ressalta que essa definição traz o objeto em discussão, a tampa, como exemplo da atividade econômica.

Observa ter trazido a comprovação de que a sua atividade principal, assim como a operação realizada dizem respeito à fabricação de embalagens plásticas, pois essa definição indicará se ele estava obrigado a emitir nota fiscal eletrônica ou convencional.

Considera corretíssima a exigência fiscal quanto à emissão da nota fiscal eletrônica do fabricante de artefatos de plásticos destinados a fins industriais, entendendo, porém, ter demonstrado que não é esta a hipótese em tela, pois trata-se de fabricação e venda de embalagens plásticas, sendo inaplicáveis os Protocolos ICMS 10/07 e 87/08, por se referirem em seu inciso LXXIII a atividade diversa daquela praticada pelo autuado.

Esclarece que já existe previsão legal para a emissão de nota fiscal eletrônica pelos fabricantes de embalagens plásticas, conforme se verifica na cláusula primeira do Protocolo ICMS 42/09, entretanto a data dessa obrigatoriedade é 01/04/2010.

Aduz que subverter a atividade praticada pelo impugnante fere o art. 110 do CTN, que proíbe a modificação de conceitos privados para fins de alargamento das obrigações fiscais. Como o Protocolo acima referido estipula que a nota fiscal eletrônica somente estará obrigada para a atividade objeto da autuação naquela data, não há que se falar em descumprimento de obrigação acessória, nem em imputar à nota fiscal a condição de inidônea, uma vez que emitida de boa-fé e de acordo com previsão legal.

Insurge-se contra a imposição da multa de 100%, salientando que o imposto já fora pago, de modo que nesse caso, no máximo, poderia ser aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória, com base nos artigos 40, 42, inciso XXIII, §§ 5º e 7º e 45-B da Lei nº 7.014/96. Acrescenta que caberia a imposição da multa isolada de R\$460,00 por nota fiscal ou 20% do valor da multa aplicada no Auto de Infração, com a redução de 80% prevista no art. 45-B.

Requer que o Auto de Infração seja declarado nulo, em razão das mencionadas preliminares; que seja declarado improcedente o lançamento do ICMS, em razão do recolhimento dos valores pelo contribuinte e em decorrência da legalidade do procedimento adotado; que seja declarada inexigível a multa aplicada, uma vez que não ocorreu a infração; que seja declarada inexistente a sonegação, fraude ou conluio, face à inexistência de provas e da descrição fática que permita o exercício do direito de defesa. Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial a pericial sobre a sua contabilidade.

Agente de Tributos designado prestou Informação Fiscal às fls. 76 a 81, alegando que o Protocolo ICMS nº. 87/08, que alterou parte do Protocolo ICMS nº. 10/07, estabeleceu a obrigatoriedade da emissão de nota fiscal eletrônica a partir de 01/09/2009 para contribuintes que exerçam a atividade de “*fabricantes de artefatos de material plástico para usos industriais*”, de acordo com o seu inciso LXXIII.

Ressalta que esses Protocolos não vinculam a obrigatoriedade da emissão de NF-e com códigos CNAE específicos, de modo que se o contribuinte praticar uma das atividades relacionadas na obrigatoriedade, deverá emitir o documento eletrônico, independente do CAE ou CNAE em que estiver inscrito.

Explica que apesar de o Protocolo ICMS 42/09 ter estabelecido prazos pelo critério do CNAE do contribuinte, em sua cláusula quinta, que transcreveu, mantém as obrigações e prazos estabelecidos no Protocolo 10/07.

Lembra que o Protocolo 10/07, por meio de seu § 1º, veda a emissão das notas fiscais modelos 1 ou 1-A, estabelecendo apenas algumas exceções, conforme descreveu, salientando, entretanto, que o autuado não se enquadra em nenhuma dessas situações. Conclui que o contribuinte estava obrigado a emitir nota fiscal eletrônica, uma vez que sua atividade está inserida na fabricação de artefatos de material plástico para uso industrial. Esclarece que o autuado produz artefatos plásticos para serem utilizados em embalagens de produtos industrializados, conforme se pode verificar na atividade industrial do adquirente, que se refere à fabricação de sabões e detergentes.

Alega que através do Comunicado CAT – 34/2009, o Governo de São Paulo, Estado onde se localiza o autuado, prestou os seguintes esclarecimentos: a obrigatoriedade de emissão da nota fiscal eletrônica prevista no Prot. 10/07 leva em consideração a atividade do contribuinte, independentemente do CNAE vedando a emissão de nota fiscal em papel; o Protocolo 42/09 considera o CNAE principal ou secundária, aplicando-se aos contribuintes que não foram abrangidos no Protocolo anterior, trazendo novas hipóteses de obrigatoriedade de emissão da NF-e; não há prorrogação do prazo de obrigatoriedade de emissão de NF-e previsto no Prot. 10/07; caso o contribuinte exerça atividade incluída neste Protocolo, ainda que seu CNAE esteja relacionada no Protocolo 42/09, estará obrigado à emissão da NF-e, de acordo com as datas previstas no Protocolo 10/07.

Para não restarem dúvidas, destaca os pontos que entende serem incontrovertíveis: o autuado fabrica artefatos de material plástico (tampas) para usos industriais (para tampar a embalagem na qual o produto foi acondicionado) e a empresa adquirente é uma indústria.

Frisa que o RICMS/BA, através do inciso II do art. 209, indica que o documento fiscal será considerado inidôneo quando não for legalmente exigido para a operação ou prestação. Como os mencionados Protocolos vedam a utilização das notas fiscais modelo 1 e 1-A pelos contribuintes obrigados à emissão da NF-e, então os documentos fiscais emitidos pelo autuado são inidôneos, fazendo prova em favor do fisco, conforme preceitua o art. 209. Em reforço a essa conclusão, trás à colação o disposto no art. 911, § 2º do RICMS/BA.

Aduz que a defesa se equivoca ao alegar a ausência de termo de início de fiscalização, haja vista que esse termo é dispensado nos casos de ação fiscal no trânsito de mercadorias, pois neste caso o documento exigido é o termo de apreensão, conforme se verifica nos artigos 26, inciso I e 28, inciso IV do RPAF/BA. O Termo de Apreensão está acostado às fls. 04 e 05, contendo data, hora e demais formalidades.

Acrescenta que o art. 31 do RPAF/BA direciona ao RICMS/BA as disposições sobre a lavratura de termos de apreensão e liberação de mercadorias, bens, livros e documentos, enquanto que o art. 940 do RICMS/BA autoriza o fisco estadual a apreender as mercadorias transportadas ou encontradas sem a documentação exigível, mediante a emissão do termo de apreensão.

Assevera que não tem pertinência a afirmação de que a narrativa da descrição da infração dificultou a defesa, pois no Auto de Infração consta a descrição dos fatos de forma clara e objetiva, citando as normas legais infringidas, identificando a motivação da ação fiscal, a infração, a fundamentação e a tipificação da infração.

No que concerne à apresentação pelo autuado de cópias da apuração do ICMS e do comprovante de recolhimento, ressalta que tais documentos não fazem referência às notas fiscais consideradas inidôneas e que foram objeto da ação fiscal, não servindo de prova quanto ao lançamento e recolhimento do imposto ora discutido.

Realça que quanto ao aspecto legal, considera-se esgotado o prazo para recolhimento espontâneo do tributo exigido mediante ação fiscal, conforme se vê nos artigos 133, inciso IV, alínea “a” e 911, § 5º do RICMS/BA.

Quanto à insurgência defensiva em relação à multa, frisa que a mesma está correta, sendo aquela prevista na legislação tributária para o enquadramento da situação.

Ressalta que a ação fiscal foi executada dentro da estrita legalidade, com a aplicação dos Protocolos 10/07 e 87/08 e demais normas do ICMS, tendo o autuado deixado de atender as respectivas determinações.

Sugere a procedência do Auto de Infração.

#### VOTO

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, sob pena de nulidade, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Saliento, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99 (Decreto nº. 7.629/99).

Observo que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o imposto em decorrência da constatação, pela fiscalização de trânsito de mercadorias, do transporte de tampas plásticas acompanhadas de notas fiscais consideradas inidôneas para acobertar a operação, por se referirem a notas fiscais série 1, quando o emitente estaria obrigado à emissão de nota fiscal eletrônica (NFe), por exercer a atividade de “fabricante de artefatos de material plástico para usos industriais”.

O autuado arguiu a nulidade do lançamento, frisando que não fora informado que se encontrava sob fiscalização, nem tinham sido emitidos os termos de início e conclusão da fiscalização, bem como o de intimação para apresentação de documentos. Ressalto que de acordo com o art. 28, inciso IV do RPAF/BA, que transcrevo abaixo, nas situações correspondentes à fiscalização de mercadorias encontradas em trânsito em situação irregular, a fiscalização deve emitir o Termo de Apreensão, o qual substituirá os termos mencionados pelo impugnante. Ademais, o Termo de Apreensão foi devidamente lavrado e se encontra em perfeita consonância com as normas estabelecidas no art. 940 do RICMS/BA (Decreto nº 6.248/97).

*“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

...

*IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;”*

No que concerne à alegação de que a acusação teria sido formulada de maneira sucinta, o que teria representado em cerceamento do seu direito de defesa, observo que o contribuinte incorreu em equívoco, desde quando a acusação se encontra perfeitamente delineada, não tendo o que se falar na existência de concisão na sua descrição, uma vez que a imputação trata de um fato claramente apontado, que se refere à emissão de nota fiscal em papel e não a nota fiscal eletrônica.

Por fim, não vislumbro a existência de ofensa a nenhum dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, haja vista que não foram violadas as regras contidas nos artigos 39 e 41 do RPAF/BA, uma vez que a infração foi descrita de forma clara e precisa, com segurança, a infração e o infrator. Além do que, o autuado

defesa, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No mérito, constato que o autuado argumentou que já teria efetuado o pagamento do ICMS relativo ao período concernente às notas fiscais objeto da autuação; que de acordo com a acusação a sua obrigação de emitir nota fiscal eletrônica teria decorrido de desenvolver a atividade de “fabricante de artefatos de material plástico para usos industriais”, que corresponde ao CNAE (código nacional de atividades econômicas) 2229-3/02, enquanto que a operação trata da venda interestadual de tampas plásticas, sendo a sua atividade a “fabricação de embalagens de material plástico”, cujo CNAE é a 2222-6/00, conforme definido pela Comissão Nacional de Classificação.

Verifico que o Agente de Tributos que prestou a Informação Fiscal sugeriu a manutenção da imposição tributária, por entender que o Protocolo ICMS nº 87/08 determinou a obrigatoriedade da emissão de nota fiscal eletrônica a partir de 01/09/2009 para os contribuintes cujas atividades tratem da “fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais”, afirmando que a obrigação não estava vinculada a códigos CNAE específicos. Acrescentou que a despeito de o Protocolo ICMS nº 42/09 ter estabelecido prazos pelo critério do CNAE, manteve as obrigações e prazos estabelecidos no Protocolo 10/07.

Asseverou que o autuado estava obrigado a emitir nota fiscal eletrônica, porque sua atividade estava inserida na fabricação de artefatos de material plástico para uso industrial, tendo em vista que fabrica artefatos de material plástico (tampas), e sendo a empresa adquirente uma indústria de sabões e detergentes, usa os referidos materiais para tampar a embalagem na qual o produto industrializado foi acondicionado.

Após analisar todos os elementos constitutivos deste processo, concluo que a acusação fiscal de que as notas fiscais em questão seriam inidôneas, em razão de o emitente se encontrar obrigado a emitir notas fiscais eletrônicas, não tem sustentação, tendo em vista, principalmente, o fato de a atividade desenvolvida pelo autuado se referir à “fabricação de embalagens de material plástico”, correspondente ao CNAE 2222-6-00, em conformidade com a Alteração Contratual Consolidada e com o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (fls. 46 a 54).

Realmente, com base no Protocolo ICMS nº 10/07, o art. 231-P do RICMS/BA prevê que em substituição à emissão de nota fiscal convencional, os contribuintes que exercem determinadas atividades estão obrigados a emitir NF-e em todas as operações que realizarem, a partir das datas que indica.

Os contribuintes que desenvolvem as atividades econômicas especificadas no inciso IV do art. 231-P deveriam passar a emitir a NF-e a partir de 01/09/2009, encontrando-se em sua alínea “ah” a atividade relativa aos “fabricantes de artefatos de material plástico para usos industriais”.

Conforme disse acima, a atividade do autuado se refere à “fabricação de embalagens de material plástico”. Para o CNAE 2222-6-00, que enquadra essa atividade, a obrigatoriedade de emissão do documento fiscal objeto da discussão somente teve início em 01/04/2010, conforme determinação expressa, contida no § 4º do mesmo art. 231-P, cuja matriz é o Protocolo ICMS nº 42/09.

Assim é que o § 4º estabelece que os contribuintes enquadrados nos códigos do CNAE descritos no Anexo Único do Protocolo 42/09, ficarão obrigados à emissão da NF-e a partir da data indicada nesse anexo, onde consta que as empresas classificadas no código 2222-6-00 somente estarão obrigadas à emissão da nota fiscal eletrônica a partir daquela data. C

setembro de 2009, conclui que os documentos fiscais emitidos pelo autuado eram perfeitamente idôneos para acobertar a operação realizada.

Diante do exposto, voto pela improcedência do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 210428.0913/09-5, lavrado contra **IGARATIBA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR