

A. I. Nº **- 110391.8002/10-5**  
AUTUADO **- EMBRASA - EMBALAGENS MICROONDULADAS DO BRASIL S/A**  
AUTUANTE **- HÉLIO RAMOS MOREIRA**  
ORIGEM **- INFRAZ FEIRA DE SANTANA**  
INTERNET **01.12.2010**

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0314-05/10**

**EMENTA: ICMS.** 1. 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, 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 desenvolvia atividade industrial neste Estado. Reenquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “f”, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração mantida. Comprovado erro na determinação da base de cálculo. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração mantida. Não comprovado pelo contribuinte que as saídas subsequentes das mercadorias se derem com tributação normal. 4. DIFERIMENTO. [EMBALAGENS]. DESTINATÁRIOS NÃO HABILITADOS PARA OPERAR NO REGIME. Neste caso, o imposto deve ser pago no ato da saída. 5. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS INCORRETOS. MULTA. Infração não comprovada. Afastadas as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS e multa, no valor total histórico, de R\$ 551.871,75, em razão das irregularidades abaixo apontadas:

**INFRAÇÃO 1** - 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. Período autuado: janeiro de 2005 a dezembro de 2008. Valor do débito: R\$ 301.786,11.

**INFRAÇÃO 2** – Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias prov. Federação e/ou exterior, relacionadas nos anexos 88 e 89. Fato gerador débito: R\$ 3.645,32.

INFRAÇÃO 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária. Ocorrência verificada em 31/07/07. Valor do débito: R\$ 4.462,79.

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consoante Demonstrativo de vendas efetuadas a contribuintes sem certificado de habilitação de deferimento do produto – Embalagem. Período autuado: meses de fev, mar, mai, jun, ago, set, nov e dez de 2007 e meses de jan. a nov de 2008. Valor do ICMS: R\$ 241.557,53.

INFRAÇÃO 5 – Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais através de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Divergências encontradas nos meses de janeiro a julho de 2005; março, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2007 e março, maio, novembro e dezembro de 2008. Valo da multa: R\$ 420,00 (R\$ 140,00 por cada exercício).

O contribuinte, por intermédio de seus advogados – procuração anexa fl. 66.- apresentou impugnação administrativa, acostada às fls. 401 a 450 do PAF, consubstanciada nas razões de defesa a seguir aduzidas.

Arguiu, preliminarmente, a decadência dos créditos tributários lançados entre janeiro e março de 2005, visto que o Auto de Infração fora lavrado em 29/03/2010. Fundamentou o pedido nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN, em lições doutrinárias de tributaristas pátrios e em decisões originárias de Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Suscitou, em seguida, a nulidade do lançamento, por ausência de capitulação legal, requisito específico do Auto de Infração. Argumentou, em relação às infrações 1, 2 e 4, que a autoridade fiscal deixou de indicar na peça acusatória os dispositivos de lei que foram violados, acarretando, em decorrência, prejuízo para o exercício do direito de defesa.

Alegou também a existência de nulidade por afronta aos princípios da verdade material, contraditório e da ampla defesa, visto que a autoridade fiscal desprezou documentos e fatos necessários à análise dos fatos relacionados ao crédito tributário objeto do lançamento..

No mérito refutou as exigências fiscais que integram os itens 1 e 2, com base no argumento de que o estabelecimento da empresa na Bahia desenvolve a atividade industrial, sendo, portanto, incabível a cobrança do ICMS por antecipação parcial e, de igual forma, seria indevida a obrigação de pagamento de ICMS em relação às mercadorias da ST recebidas de outro Estado.

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, micronudados, 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 Deci

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 comando normativo trouxe à discussão qual a natureza do estabelecimento da Impugnante. Afirmou tratar-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 abertura de uma filial, com o objetivo de melhor atender a crescente clientela industrial baiana, realizando o processo de finalização da produção consistente na *“ultimacão e inspecção final do processo industrial 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 54.146.316, e, como não poderia deixar de ser, foi classificada como estabelecimento industrial.

No entanto, afirma que o fisco contesta a natureza da atividade empreendida pela impugnante, razão pela qual 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 alíquota 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, para a fabricação de produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou ferramentas (Lei nº 4.502, 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 1º).

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 aperfeiçoamento 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 autónoma, 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 tam natureza dos contribuintes, na hipótese em que falta valor para a base

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. IPI 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, também por diferimento, que constitui uma técnica de deslocamento do momento posterior à ocorrência do fato gerador originário, com a imposta.

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 ao 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, 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.

Transcreveu as disposições contidas na legislação estadual atinentes ao tema, positivadas no art. 2º, inciso III, alínea 'a', do Decreto nº 6.734/97, que prescreve a possibilidade de diferir o lançamento e pagamento do ICMS, nos seguintes termos:

*"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.

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.

Ponderou que, caso o Auto de Infração seja julgado procedente, o que admite apenas por hipótese, 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, segundo a defesa, do irrestrito cumprimento da lei da Bahia.

No tocante às alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo afirma que as operações objeto da autuação foram tributadas a 17%, mas, que a autuada realizou operações de saídas interestaduais, sujeitando-se à alíquota de 12%, na forma estabelecida no art. 50, II, do RICMS/Ba.

Reiterou o pedido de improcedência da infração 2 ao argumento de que as operações foram realizadas no período de janeiro 2007 e se referem a aquisições que se operaram juntas, localizada no Estado de Pernambuco, devidamente tributadas no (doc. 3, anexo à defesa). Afirma que as mercadorias foram remetidas para o Estado da Bahia.

destacado, utilizando-se em seguida do crédito fiscal relativo a este imposto. Citou o parecer GECOT nº 1267. Disse ser improcedente a pretensão lançada no Auto de Infração.

Pede também o afastamento da infração 3, ao argumento de que houve o recolhimento do tributo referente às mercadorias adquiridas não consideradas na autuação (doc. 4)

Requeru a improcedenciada da infração 4 com a alegação de que as remessas destinadas às empresas Dilly Nordeste S/A e Bison Indústria de Calçados Ltda se encontravam amparadas no regime de diferimento do imposto, visto que as destinatárias estavam habilitadas a operar com o citado regime.

Por fim, pediu a improcedência do item 5, por ausência de divergências nas informações econômico-fiscais.

Pediu a exclusão da imposição fiscal, fundado no argumento de que todos os tributos foram devidamente recolhidos, fato que resultaria em afronta aos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade.

Formulou pedido, ao finalizar, de 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 síntese dos argumentos defensivos.

Ao rebater as alegações defensivas, citou inicialmente, as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional, relativo ao ato de lançamento tributário, para afirmar que o Auto de Infração se encontra fundamentado nas seguintes provas:

- Relatório Preliminar do resultado da fiscalização (doc. 18 e 19).
- Relatórios dos Demonstrativos e dos Levantamentos elaborados pelo fiscal autuante demonstrando de forma cristalina a metodologia e o critério adotado para determinação do fato arguido, infração 01- fls. 40 a 96; infração 02 – fls. 101; infração 03 – fls. 111; infração 04 – 170 a 173 e fls. 241 a 243.
- Fotocópias das Dmas indicando as inconsistências -fls. 316 a 368.

Esclarece que o estabelecimento autuado era em verdade uma filial do estabelecimento matriz, localizada em Pernambuco, comercializando preponderantemente mercadorias recebidas por transferência, fato que restou comprovado: primeiro, através de exame “*in-loco*” da inexistência de equipamentos, máquinas, utensílios ou mercadorias no estabelecimento; segundo; mediante respostas à consulta formulada no Processo 20755920070, fls. 31 a 33; terceiro através do processo decorrente da lavratura do Auto de Infração nº 210442.0002/09-0, o qual foi julgado procedente Acórdão JJF nº. 0335-05-09 - 5ª Junta de Julgamento Fiscal, fls. 34 a 39. Foi solicitado ainda Livro de Registro de Controle de Produção e do Estoque, Relação dos Insumos (Mat<sup>a</sup>. Prima, Mat<sup>a</sup>. Secundária utilizada no Processo Produtivo), Registro de Empregados, RAIS e GEFIP.

Com a finalidade de conhecer o processo da Ultimação e Inspeção Final, foram solicitados a Autuada os Livros e Documentos Fiscais. Esclareceu a autoridade fiscal que a autuada deixou de apresentar Registro de Controle da Produção e do Estoque, Relação de Insumos (Matéria-Prima, Matéria Secundária e Material de Embalagem utilizado no processo produtivo) e de indicar preposto para demonstrar a realização da ultimação por não existir composição deste processo no Estado da Bahia.

No que diz respeito às preliminares de mérito arguidas na impugnação, afasta as mesmas, com os seguintes argumentos:

- a) A decadência não se configura face ao disposto no Art. 28, § 1º, § 2º, da Lei 3.956 de 11 de Dezembro de 1981 (COTEB), recepcionado pelo Art. 90 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.
- b) No tocante às nulidades esclarece que cumpriu literalmente ao

Tributário Nacional, visto que o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo, cabendo à fiscalização realizar as inspeções necessárias para obtenção dos elementos de convicção e certeza indispesáveis à constituição do crédito tributário. E, no caso concreto entende que restou comprovada a metodologia e os critérios de apuração de forma segura da ocorrência do fato gerador do ICMS exigido.

- c) Esclarece que o auto contém elementos suficientes para determinar com segurança, a infração e o infrator; contém a descrição dos fatos de forma clara, precisa e sucinta; contém todos os relatórios dos levantamentos elaborados pelo autuante e todas as provas necessárias à demonstração do fato arguido;
- d) Informa ainda, que na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, foram entregues todas as cópias de todos os demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante indispesáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto de Infração.

No que diz respeito às razões de mérito da impugnação do auto, afirmou o que segue.

- a) Com relação às razões de impugnação da infração 01, originada da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias proveniente de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, declara que restou comprovado de forma consistente que se trata de estabelecimento comercial, e o lançamento está fundamentado na Legislação Estadual aplicável ao caso e os Relatórios dos Demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo autuante demonstram de forma cristalina a metodologia e o critério adotado para determinação do fato arguido os quais foram acostados ao processo e entregues à autuada docs.fls. 40 a 96.
- b) Esclareceu que a “*ultimação é o processo de conclusão, acabamento ou aperfeiçoamento e que intimada a empresa para a demonstrar este processo, limitou-se a afirmar que a filial de Feira realizava a “ultimação”*”. Informou que nem mesmo o procedimento de Inspeção Final é realizada no estabelecimento autuado e que a impugnante é efetivamente um estabelecimento comercial, pois, 1º) Não escritura Livro Registro de Controle de Produção e do Estoque 2º) Não apresentou a relação - Mat<sup>a</sup>. Prima, Mat<sup>a</sup>. Secundária, utilizado no processo produtivo; 3º) Nunca registrou um Empregado; 4º) Não possui Registro de Empregados ou Fichas de Registro de Empregados 5º) Não apresentou RAIS; 6º) Não apresentou GEFIP.

Com relação às razões de impugnação da infração 2, contesta, sob o argumento de que a exigência do pagamento do imposto decorre de entradas de mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária relacionadas nos anexos 88 e 89 e o lançamento está fundamentado na Legislação Estadual aplicável ao caso, tendo por base os Relatórios e os levantamentos elaborados pelo autuante e entregues à autuada (doc. fl. 101).

Na infração 3 disse que a exigência do imposto decorre da utilização do crédito de ICMS Antecipação Tributária incidente nos Produtos do Anexo 88 (Mercadorias enquadradas no Regime de Substituição - pago), porém utilizado a título de outros créditos (ICMS antecipação parcial), consoante relatório acostado ao PAF, doc. fl. 111.

Para a infração 4, ressaltou que as razões defensivas não devem ser acolhidas, pois as vendas realizadas pela impugnante, com diferimento, foram processadas para empresas sem habilitação para operar o citado regime. As operações de remessa de embalagens para esses contribuintes foram lançadas com tributação normal do ICMS, por inobservância do art. 344 do RICMS/BA.

Com relação às razões de impugnação da Infração 5, afirma o autuante que as provas acostadas ao processo, fls. 316 a 368, comprovam a legitimidade do lançamento

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

## VOTO

No tocante à preliminares de nulidade do Auto de Infração não vislumbro razões para acolhê-las. Isto porque o ato lançamento, materializado no Auto de Infração, foi lavrado em obediência às formalidades legais, previstas no RPAF/99, compreendendo a descrição do fato infracional com a menção dos documentos em que se fundamenta a acusação, a identificação do sujeito passivo, os demonstrativos de apuração da base de cálculo e do correspondente tributo e a intimação ao contribuinte para pagamento ou apresentação de defesa. Inexistiu, portanto, qualquer afronta aos princípios regentes do Processo Administrativo Fiscal, entre eles, a verdade material, o contraditório e o direito à ampla defesa.

Em relação ao pedido de decadência do período entre janeiro e março de 2005, visto que o Auto de Infração fora lavrado em 29/03/2010, a questão apresentada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras, isto porque o CTN contém dois dispositivos que tratam do instituto da decadência, no art. 150, § 4º e no art. 173.

Deduz-se, da linha argumentativa desenvolvida pela defesa, que o contribuinte entende ser aplicável ao ICMS a forma de contagem prevista no art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária, ou seja, a partir do fato gerador do gravame fiscal. Nos parece que a tipologia dos tributos, a qual pertence o ICMS, comporta a aplicação dos dois dispositivos retro-mencionados.

Reside a diferença da incidência normativa na avaliação da conduta adotada pelo devedor. Se este antecipa o pagamento ou declarada o “*quantum*” devido, aplica-se o art. 150; todavia, se o contribuinte é omisso de pagamento ou não declara ao fisco os valores que deveriam ser recolhidos, aplica-se o art. 173.

Ressalto que em relação a esta matéria, o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I). Nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, lavrado nos seguintes termos:

*“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

No caso em exame, percebe-se que o ICMS lançado no Auto de Infração diz respeito a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2005 e 31/12/2008, e estão relacionados a falta de pagamento do imposto por antecipação parcial, em relação a mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, recebidas a título de transferências do estabelecimento industrial da empresa Nesta situação, o contribuinte deixou de efetuar o lançamento e recolhimento do imposto a que estava obrigado e não houve da sua parte qualquer antecipação de pagamento, capaz de autorizar a incidência da norma estampada no art. 150, § 4º, do CTN.

Visto que a ação fiscal abrangeu os exercícios de 2005 e o Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2010, o lançamento foi formalizado ainda dentro do período de 5 (cinco) anos, contados do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores

Opto em seguir a diretiva contida no julgado acima transcrito, que representa a jurisprudência assente neste CONSEF, e sem me alongar nas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que cercam o tema, afasto a preliminar de decadência suscitada pela defesa, que se verificaram no intervalo temporal entre janeiro e março do exer-

Created with

No mérito, a exigência fiscal, que compõe o item 1 do Auto de Infração, 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. De acordo com os fatos relatados no processo, o contribuinte recebe em transferência, mercadorias da matriz industrial localizada em Pernambuco.

A partir da análise dos argumentos defensivos e dos apresentados pela autoridade fiscal, 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 processos de “*ultimação e inspeção final*”, alegados na defesa não foram comprovados na ação fiscal, na fase de apresentação da defesa administrativa, nem mesmo, posteriormente, nas subsequentes intervenções do sujeito passivo no PAF.

Ressalto que o auditor fiscal responsável pela ação fiscalizadora intimou sucessivamente a empresa visando à comprovação dos fatos alegados, limitando-se a contribuinte a afirmar que exercia atividade industrial ou a ela equiparada. Não houve, entretanto, nenhuma demonstração fática ou documental que atestasse as afirmações defensivas. Por outro lado, o próprio contribuinte afirmou não possuir os livros referentes à apuração do imposto federal (IPI); a relação de matérias-primas e materiais secundários aplicados no processo produtivo; o livro Registro de Empregados ou fichas de registros de funcionários da área de produção, RAIS e demais elementos. Também não foi apresentado o livro exigido pela legislação do ICMS para estabelecimentos que operam no segmento industrial – me refiro ao livro Registro de Controle da Produção do Estoque.

Nestas circunstâncias, as citações da legislação federal do IPI apresentadas na peça defensiva não têm o condão de comprovar, por si sós, que o contribuinte exercia efetivamente atividade de industrial, razão pela qual os dispositivos mencionados não têm aplicabilidade na solução da presente lide.

Incide no 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.*

Diante do quanto até aqui exposto e considerando as provas dos autos apresentadas pelo preposto do fisco, não resta dúvida de que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é de natureza comercial e não industrial, razão pela qual as regras atinentes à 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.

Não procede o pedido de exclusão da incidência da antecipação parcial nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, em operações interestaduais, posto que não há qualquer ressalva nas normas de regência do ICMS, em especial da Lei nº 7.014/96 e o RICMS/Ba, que retire as citadas operações do campo de incidência do tributo.

Também não procede a alegação de que as operações de revenda dos produtos recebidos em transferência, por estarem amparadas pelo regime de diferimento do imposto nas saídas subsequentes, resultariam em exigência duplice do gravame. Sustenta o contribuinte que a transferência do pagamento do imposto via diferimento, para o adquirente dos produtos remetidos pela autuada, teria duas implicações: repasse da responsabilidade tributária para o comprador e recolhimento do imposto nas etapas seguintes de circulação dos produtos remetidos pela autuada com diferimento do ICMS.

A defesa alega, portanto, que o pagamento da antecipação parcial na entrada das mercadorias, com a subsequente saída com diferimento do ICMS, acarreta acumulação de crédito fiscal ao mesmo tempo em que transfere a responsabilidade do tributo para o

A Legislação Estadual aplicável ao caso de acumulação de crédito 1  
alínea "c" do RICMS/BA, hipótese de acumulação do crédito fiscal

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

autuada. 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 pela defesa, a incidência da antecipação parcial, nos casos em que o contribuinte opere no regime de diferimento, pode acarretar o aumento de valor dos créditos acumulados do sujeito passivo. Todavia, este fato não afasta a incidência da antecipação na etapa de entrada dos produtos no estabelecimento comercial.

A legislação do Estado da Bahia, no Decreto nº 6734/97, inseriu no ordenamento tributário a possibilidade de se diferir o lançamento e pagamento do ICMS nas operações internas com embalagens destinadas a estabelecimentos fabricantes de produtos.

Por sua vez, a alteração nº 99, Decreto 10.840 de 18/01/08, que acrescentou ao Art. 352-A, o § 7º, ao RICMS/Ba com vigência a partir de 18/01/08, estabeleceu 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.*

Ocorre que o Auto de Infração em lide se reporta a fatos geradores verificados entre janeiro de 2005 e dezembro de 2007 e entre janeiro e dezembro do exercício de 2008. Em relação ao período anterior a 2008, o regramento acima reproduzido não se aplica, não havendo qualquer benefício no tocante ao ICMS da antecipação parcial.

Em relação ao período alcançado pelo exercício de 2008, 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. Diante do fato de que o citado acordo não foi formalizado com a Administração Pública, inaplicável o regime de compensação pleiteado pelo sujeito passivo.

Diante do exposto, a alegação empresarial de que haveria duplicidade de exigência de tributo, não pode prosperar, pois, à época, o contribuinte acumulava créditos de ICMS que poderiam ser utilizados para pagamento de outras 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.

No que se refere, à transferência de responsabilidade tributária que a sistemática de apuração via diferimento acarreta, não vislumbramos, também, razões para acolher a tese defensiva. Isto porque a transferência de responsabilidade se refere à operação subsequente de saída das embalagens, promovidas pelos industriais adquirentes. O ICMS objeto do lançamento fiscal diz respeito ao imposto devido por antecipação parcial, devido no momento da entrada ocorrida no estabelecimento da empresa autuada.

Ainda, no mérito, no que pertine às alíquotas aplicadas no Auto de Infração, a antecipação parcial corresponde à diferença entre a alíquota incidente na operação de origem e a aplicável no destino. No caso em exame, como a operação de transferência Pernambuco, o autuante deduziu o crédito de 12%, destacado na débito quantificado à 17% (alíquota interna da Bahia), resultan

diferença aritmética entre essas duas grandezas, conforme se encontra evidenciado nos demonstrativos de apuração do imposto, apensados às fls. 40 a 96 dos autos. Apesar do Auto de Infração apresentar a alíquota de 17% o imposto apurado resultou da diferença acima indicada.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, por sua vez, de ofício, passa a análise da penalidade lançada no Auto de Infração, juntamente com a exigência do ICMS, no período de janeiro de 2005 a outubro de 2007, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/096, 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 eminent 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. O 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 obrigatoriedade 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 contribuintes, consoante normas estampadas no art. 179 da Magna Carta.

Ressaltou, também, a PGE a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, a todos os casos, considerando a que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 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 as empresas inscritas nos regimes simplificados de

Todavia, consoante entendimento também externado pelo órgão encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à

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 reenquadramento 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 ao 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 inquia 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, reenquadramento 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 nº 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 nº 7.014/96.

Nesse sentido, o CONSEF já se manifestou, conforme decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento no Acórdão nº 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 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei 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 caputulação legal do fato infracional, com o reenquadramento 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.

Em relação à infração 2, o lançamento fiscal se reporta ao recolhimento a menor do ICMS por antecipação tributária, em relação a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, elencadas nos Anexos 88 e 89. Refere-se, portanto, este item ao recolhimento insuficiente de ICMS de mercadorias elencadas no regime de substituição tributária, com encerramento da fase de tributação nas etapas subsequentes de circulação dos produtos. De acordo com o demonstrativo de apuração do tributo, apensado à fl. 101, a exigência tributária diz respeito às operações de compra efetuadas junto à empresa NPAP Alimentos Ltda, acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 161269, 161270, 162784, 162783, 162782, 163097 e 163096, (docs. anexados às fls. 102 a 108 do PAF). A empresa se defende, af no Auto de Infração já se encontrava recolhido, conforme docume

que o referido valor foi considerado no levantamento fiscal, que reviu os cálculos do ICMS-ST de cada operação, identificando que o contribuinte efetuou o lançamento a menor do débito de ICMS, com a MVA prevista para a operação, no percentual de 30%. Item, portanto, também procedente.

No tocante aos créditos glosados, na infração 3, referentes ao mês de outubro de 2007, a defesa afirmou que as entradas de mercadorias enquadradas na ST com o referido creditamento tiveram saída posterior tributada. Ocorre que a DMA juntada ao PAF do referido período (fl. 487 do PAF – doc. 4), revela que naquele mês a empresa não promoveu nenhuma operação a débito de ICMS, acumulando no referido mês créditos fiscais. Diante do descompasso entre as declarações da defesa e os documentos anexados, considero também procedente o item 3 do Auto de Infração.

Para a infração 4, atinente às saídas para empresas não habilitadas a operar no regime de diferimento, a empresa anexou na peça de defesa as habilitações dos contribuintes Dilly Nordeste S/A e Bison Indústria de Calçados Ltda, todas abrangendo autorizações para o uso do benefício em relação às aquisições de matérias-primas para a indústria de calçados, bolsas e cintos. Inexistiam, em relação a essas empresas, habilitações específicas para que fossem processadas remessas de embalagens com o uso do benefício. Item, portanto, também procedente.

No tocante à infração 5 (obrigação acessória), foi lançada multa fixa por ter sido constatada divergência entre os dados informados na DMA e os lançamentos existentes no livro registro de apuração do ICMS, fatos verificados em diversos meses dos exercícios de 2005, 2007 e 2008. Da análise das peças juntadas pelo autuante não restou demonstrada a divergência apontada na peça acusatória, visto que os dados da DMA se encontram confrontadas com anotações manuscritas feitas, possivelmente, pelo autuante. Essas anotações, por sua vez, não foram evidenciadas com a juntada de provas documentais que atestassem as discrepâncias apontadas no levantamento fiscal. Item nulo, por falta de base probatória.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 110391.8002/10-5, lavrado contra **EMBRASA EMBALAGENS MICROONDULADAS DO BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$551.451,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR