

**PROCESSO** - A. I. N° 210442.0002/09-0  
**RECORRENTE** - EMBRASA – EMBALAGENS MICRONDULADAS DO BRASIL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0335-05/09  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 16/03/2011

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0017-11/11

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento da antecipação parcial na entrada de mercadorias acabadas e destinadas a posterior comercialização, sobretudo porque o sujeito passivo não conseguiu comprovar que realizava a industrialização dos produtos recebidos. O diferimento do ICMS incidente sobre a operação de saída não eximia o contribuinte do pagamento da antecipação parcial, pois a legislação vigente à época dos fatos geradores previa, expressamente, a possibilidade de acumulação dos créditos nessas hipóteses. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO ROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0335-05/09), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 26/03/2009, acusando o sujeito passivo do cometimento da 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”*.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes argumentos:

*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 ele equiparada não restou provada 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 pelo autuado. 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 subseqüentes 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 apresentadas 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 7.014/096, 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 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 penalidade 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 obrigatória 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/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, a todos os casos, considerando 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 da substituição tributária, além do referido comando normativo não alcançar expressamente as 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 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 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 Fiscal 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 nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 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.*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 178/196, no qual reitera a defesa apresentada, informando, inicialmente, 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.

Diz que, a partir da leitura do comando do art. 352-A, acrescentado pelo Decreto nº 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 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 do recorrente, afirmando tratar-se de uma indústria que tem por objeto suprir as necessidades de embalagens dos produtos fabricados por outras indústrias, sendo que toda a sua clientela 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.

Aduz que os produtos fabricados 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.

Alega 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, o recorrente 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 *últimação e inspeção final do processo de produção realizado no estabelecimento matriz localizado em Pernambuco*”.

Em seguida, diz 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.

Argumenta 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).

Cita 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).

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, conforme o art. 24 do RIPI.

Cita 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.

Sustenta que 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 do recorrente 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.

Diz que 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 mencionado.

Entende que é ponto pacífico que a legislação do ICMS no Estado da Bahia 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.

Aduz 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.

Declara 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.

Ressalta 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.

Defende 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.

Destaca que as operações realizadas 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.

Aduz que, ainda que fosse válida a caracterização de estabelecimento comercial para o autuado, 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.

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.

Destaca 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.

Ressalta que, em face da 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.

Ao final, discorre sobre a possibilidade de retroação da lei mais benéfica, no caso o Decreto nº 10.840/2008, que acrescentou o §7º, ao art. 352-A, do RICMS, que passou a permitir, a partir de 18/01/2008, a redução da antecipação parcial nos casos de posterior diferimento como medida para impedir a acumulação de créditos por parte do sujeito passivo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 209/210, opinou pelo Não Provimento do Recurso ofertado, aduzindo que a Junta apurou cautelosamente a questão relativa ao enquadramento do sujeito passivo como estabelecimento industrial. Concluiu que tal condição não ficou caracterizada, em que pese ter sido oportunizada a produção de provas nesse sentido.

Com relação ao pedido de retroação da legislação mais benéfica, disse não se tratar de norma com cunho sancionatório, daí porque não se aplica a disposição do art. 106, do CTN.

## VOTO

Consoante relatado, o Recurso Voluntário ofertado, à exceção do pedido de aplicação retroativa do Decreto nº 10.840/2008, consiste em reiteração das razões apresentadas na defesa, sustentando o sujeito passivo, inicialmente, tratar-se de estabelecimento industrial, e não comercial, o que afastaria a exigência do ICMS antecipação parcial lançado na presente autuação.

Como bem consignou a Junta de Julgamento Fiscal, esta tese defensiva não encontra respaldo nos autos. O sujeito passivo, a despeito das inúmeras oportunidades que lhe foram outorgadas, não se desincumbiu do seu ônus de comprovar que as mercadorias oriundas do estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco eram submetidas, aqui na Bahia, a qualquer processo de industrialização.

A justificativa apresentada no Recurso Voluntário para tal deficiência probatória, no sentido de que os fatos geradores ocorreram nos meses de março a dezembro de 2004, enquanto a verificação fiscal se deu apenas no início de 2009, é frágil e, destarte, não pode contar com o abrigo deste Conselho de Fazenda.

A verificação *in loco* não é, absolutamente, o único meio de se apreender a atividade

desenvolvida por um estabelecimento empresarial, revelando-se, na verdade, instrumento de utilidade bastante limitada, se considerado isoladamente, pois, como disse o recorrente, através dela só é possível constatar o fato presente; o passado, esvaído no tempo, escapa aos olhos do auditor fiscal.

Justamente por isso, o autuante solicitou que o recorrente apresentasse livros e documentos fiscais e contábeis que permitiriam saber se, na época de ocorrência dos fatos geradores, havia ou não atividade de industrialização, *ex vi* da intimação de fl. 144, que faz referência aos seguintes documentos: Registro de Entradas; Registro de Apuração do ICMS; Registro de Produção e do Estoque; Notas Fiscais de Entradas e de Saídas dos meses de março e outubro; Relação dos Insumos; Demonstração do Encarregado da Produção da utilização dos insumos no processo produtivo.

O recorrente, contudo, não apresentou a documentação solicitada, aduzindo ***“não possuir esses documentos, haja vista ser prescindível a sua existência para efeito de controle”*** (fl. 146). A justificativa do recorrente pode até estar parcialmente correta, mas é inegável reconhecer que ele se equivocou na premissa: os documentos e registros solicitados não se prestam, unicamente, ao controle interno da atividade produtiva, mas atendem, também e talvez precipuamente, à finalidade de fornecer a todos os legitimados os dados necessários à avaliação da empresa, à verificação da ocorrência de fatos geradores de impostos etc.

Ao não fazer esses registros, o recorrente assume o risco de não possuir meios de comprovar fatos importantes relativos ao funcionamento do estabelecimento, como ocorre no caso presente, em que sua alegação de realizar atividade industrial carece de provas.

É de rigor salientar que a presente autuação não se lastreia exclusivamente na falta de provas quanto à atividade industrial que o sujeito passivo diz realizar. Entendo, na realidade, que há provas robustas de que a atividade desenvolvida pelo recorrente – estabelecimento localizado no Estado da Bahia – não permite inseri-lo no rol de estabelecimentos industriais para fins de tributação do ICMS.

Refiro-me, em primeiro lugar, à própria consulta feita pelo sujeito passivo (fls. 17/19), onde confessa que a suposta atividade industrial realizada consiste na ***“últimação do processo de controle de qualidade da produção e inspeção final”***, o que, a todas as luzes, nem de longe se assemelha à alteração do insumo recebido que marca uma industrialização.

Além disso, as notas fiscais trazidas ao feito pelo autuante (fls. 90/109) demonstram que o estabelecimento de Pernambuco remeteu para o recorrente, a título de transferência de produção do estabelecimento, mercadorias que, em sua descrição, não indicam tratar-se de produtos semi-acabados; o recorrente, de seu turno, vendeu essas mercadorias a terceiros, utilizando-se da mesma nomenclatura constante da nota fiscal emitida pelo estabelecimento de Pernambuco, o que evidencia a inexistência de modificação do produto recebido pelo recorrente.

Logo, a falta de provas quanto à realização de atividade de industrialização e, por outro lado, as provas efetivas de que as operações tributadas nesta autuação envolviam mercadorias acabadas destinadas a simples comercialização, revelam o acerto da Decisão da Junta, no particular.

Vale ressaltar que as normas constantes da legislação do IPI, quando equiparam o recorrente a estabelecimento industrial, não têm como efeito liberar o contribuinte do recolhimento do ICMS, até mesmo porque a incidência tributária se satisfaz e é inexorável diante da ocorrência do fato gerador. Logo, ainda que o estabelecimento seja equiparado a indústria, uma vez realizado o fato gerador, surge o dever de pagar o ICMS. Para a legislação desse imposto, o sujeito passivo somente estaria desobrigado ao pagamento da antecipação parcial se as mercadorias recebidas fossem insumos a serem aplicados no processo de industrialização.

É dizer, a condição da empresa é irrelevante; o que importa é o tipo de operação realizada: se a mercadoria recebida é insumo, não cabe antecipação parcial; se a mercadoria recebida é acabada, cabe antecipação parcial, porque destinada a comercialização.

Com relação ao diferimento previsto no art. 2º, III, “a”, do Decreto nº 6.734/97, entendo que a questão é normativa e não comporta maiores discussões. O art. 106, “c”, do RICMS/BA, com a redação vigente à época dos fatos geradores, permitia a acumulação dos créditos relativos às entradas ou aquisições de mercadorias **“com diferimento do lançamento do imposto, não tendo como ser absorvido o crédito utilizado”**. Assim, cabia ao sujeito passivo promover o recolhimento da antecipação parcial na entrada, acumulando os créditos respectivos, já que a saída posterior dava-se com diferimento.

Também não prospera o pedido de aplicação retroativa do Decreto nº 10.840/2008, que inseriu o §7º, no art. 352-A, do RICMS/BA, possibilitando a redução proporcional no recolhimento da antecipação parcial para evitar a acumulação dos créditos. É que, como bem salientou a PGE/PROFIS, o §7º, anteriormente referido, não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 106, do CTN, ou seja: não é norma interpretativa, não tem conteúdo infracional ou sancionatório. Apar disso, a redução proporcional da antecipação parcial não é automática, dependendo de termo de acordo prévio a ser firmado com o Diretor de Administração Tributária competente.

Por derradeiro, é salutar alertar o contribuinte para a possibilidade de pleitear a dispensa da multa ao apelo da equidade, com fulcro no art. 159, §1º, I, do RPAF, tendo em vista o reenquadramento da multa aplicada para o inciso “f”, do art. 42, II, da Lei nº 7.014/96. Alerta-se, também, para a possibilidade de quitação do valor principal mediante a utilização de créditos acumulados, consoante permite o RICMS.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210442.0002/09-0**, lavrado contra **EMBRASA - EMBALAGENS MICRONDULADAS DO BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 10 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS