

A. I. Nº - 278937.0101/12-7
AUTUADO - AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.
AUTUANTE - WILDE RABELO DIAS FILHO
ORIGEM - INFAZ VITORIA DA CONQUISTA
INTERNET - 11/06/2013

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0064-05/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. No presente caso, o autuante, acertadamente, diante da condição de industrial do sujeito passivo, não considerou devida a antecipação tributária efetuada nas aquisições de açúcar, levando à exigência da Infração 2 concernente ao imposto devido pela apuração normal nas saídas. Assim, os créditos inerentes a material de embalagem devem ser aproveitados, conforme determina o art. 93, I, “a” do RICMS/97. Não cabe o estorno dos créditos imputados ao sujeito passivo. **Infração improcedente. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL.** O impugnante, na realidade, exercia e não há qualquer elemento que demonstre ter deixado de exercer, a atividade industrial. Nessa condição de indústria, não caberia a antecipação do imposto nas aquisições de outra unidade da Federação de mercadorias a ele destinadas, como efetuou, para utilização como matéria-prima, conforme art. 355, inc. III do RICMS/97, cabendo a tributação nas saídas, inclusiva na condição de substituto tributário. **Infração parcialmente caracterizada. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO NAS SAÍDAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** O sujeito passivo não deveria efetuar a antecipação tributária nas entradas da matéria prima adquirida e sim, após o processo de industrialização, efetuar as saídas como a retenção e recolhimento do imposto devido na condição de responsável por substituição tributária, na medida em que o produto resultante da industrialização se encontra enquadrado no regime de substituição tributária interna, conforme art. 353, II, item 12 do RICMS/97. **Infração caracterizada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Diante da obrigação do sujeito passivo, já analisada, de efetuar o pagamento do imposto nas saídas do produto resultante de seu processo industrial, bem como não haver contestação do levantamento, ou seja, o sujeito passivo não aponta incorreções nas quantidades constantes do inventário inicial ou final nas entradas ou saídas ou preço médio, do item alvo do levantamento. Mantida a Infração. **b) ENTRADAS DE MERCADORIAS**

SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE SAÍDAS ANTERIORES NÃO DECLARADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada, não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/06/2012, reclama ICMS no total de R\$246.158,31, imputando ao autuado as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - 01.05.08 - Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subsequente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto. Valor Histórico R\$ 44.956,47. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor Histórico R\$ 121.458,28. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - 07.02.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Valor Histórico R\$ 51.294,84. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - 04.05.01 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico R\$ 573,99. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 5 - 04.05.04 - Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor histórico de R\$ 27.874,73. Multa de 70%;

O sujeito passivo apresentou defesa, às fls. 225 a 275 dos autos, inicialmente afirmando que se trata de Auto de Infração lavrado contra o Impugnante para a cobrança de ICMS, consignado em 5 diversas rubricas, conforme descrição dos fatos e das respectivas infrações:

"Descrição dos fatos (...) O Autuado apesar de ter como atividade principal o código 4637102 - Comércio Atacadista de Açúcar, realiza de forma quase que exclusiva a atividade industrial, pois o mesmo adquire o açúcar em sacos de 50 kg, procede a transformação do produto original e revende em sacos com pesos de 1 e 2 kg.

Em que pese o acima descrito, de forma inusual o Autuado antecipa o ICMS com base no preço de entrada ou pauta fiscal, a depender da nota fiscal, pois conforme palavras do próprio autuado em DEFESA de julgamento anterior, poderia fazê-lo apenas nas saídas internas subsequentes, sem sofrer ônus da tributação antecipada, pois há transformação do produto originalmente adquirido, pois o mesmo é adquirido em sacos de 50 kg e é revendido em pacotes de 1 e 2 quilos.

A legislação do ICMS não dá liberdade ao autuado como proceder, mas determina como o contribuinte deve proceder e neste caso o Autuado não deve antecipar o ICMS na operação de entrada, inclusive como já definido em julgamento anterior da 1ª JF e posteriormente da 2ª CJF do CONSEF, mas, sim, se creditar do imposto destacado na nota fiscal de aquisição do açúcar, assim como daquele destacado na nota fiscal de aquisição de embalagens e, após a transformação e empacotamento, efetuar a saída do açúcar, destacando o ICMS sobre operação própria e efetuando a retenção do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, utilizando como base de cálculo o valor de venda, agregando os custos da produção do açúcar, inclusive das embalagens, acrescido do MVA.

Ao deixar de observar a determinação legal do art. 355, inciso III do RICMS/BA, que veda a antecipação do ICMS quando destinado a estabelecimento industrial o Autuado utiliza uma base de cálculo bastante inferior do que aquela encontrada na saída do produto transformado, provocando imenso prejuízo à Fazenda Pública Estadual, conforme infrações 02 e 03.

Consequência da forma de agir do Autuado é a obrigatoriedade do estorno do crédito das notas fiscais das embalagens, pois ele não agrega os valores destas no cálculo do imposto na entrada e também estes mesmos valores não são tributados na saída.

Foi realizado ainda Levantamento Quantitativo de Estoque, sendo que todos os produtos reduzidos a unidade do quilo, consolidadas às entradas e saídas de açúcar nos exercícios de 2007 e 2008, sendo verificada a omissão de saídas de 3.390 kg no ano de 2007 e omissão de entradas de 252.260 kg no ano de 2008, configurando a existência de ICMS a reclamar na importância de R\$ 573,99 e R\$ 27.874,73, infrações 04 e 05, respectivamente.”

Alude que os fatos acima foram desdobrados nas Infrações 1 a 5, já relatadas.

Argumenta que, conforme consta da descrição dos fatos, a Impugnante adquire açúcar em sacas de 50 kg e reacondiciona em sacos de 1 e 2 kg, antes de comercializar os referidos produtos. Alude que, partindo desse pressuposto, sobre a existência de reacondicionamento do açúcar, o Auditor fiscal entendeu haver atividade industrial e, portanto, a necessidade de aplicar-se o *art. 355, inciso III do RICMS/BA*, que vedaria a antecipação do ICMS pela entrada, cabendo à Impugnante realizar o destaque do ICMS próprio, bem como a retenção do ICMS Substituição Tributária, relativamente às saídas internas subsequentes.

Assegura que, em síntese, a Infração 1 é relativa ao estorno de crédito das embalagens entradas, a Infração 2 relativa ao ICMS próprio supostamente devido na saída das mercadorias e a Infração 3, cujo objeto foi a cobrança do ICMS Substituição Tributária que deveria ter sido retido relativamente às saídas internas subsequentes, além das Infrações 4 e 5 relativas a levantamento quantitativo de estoques.

Dessa forma, continua o autuado, a Administração Tributária abandona a prática reiterada, conforme será devidamente comprovado, de entender a atividade da Impugnante como comercial, quando cobrava a antecipação total do ICMS pela entrada do açúcar adquirido de outras unidades da Federação para passar a tributá-la da forma como consta do presente auto de infração.

Considera que antes de demonstrar a ilegalidade e inconstitucionalidade da Infração 1, irá demonstrar a improcedência da caracterização da atividade do Impugnante como industrial, a fim de impugnar as todas as infrações cobradas.

Apresenta o Acórdão da Apelação Cível nº 150.700-5/3-00 (acórdão anexo) para demonstrar que o conceito de industrialização foi analisado em situação idêntica em que a definição da atividade industrial no reacondicionamento do açúcar interferia na tributação pelo ICMS:

"3. Resta verificar se o acondicionamento da mercadoria em sacas menores configura ou não industrialização.

A resposta a essa indagação é negativa. O apelante já recebe o produto industrializado, em sacas de 60 kg. Para revendê-lo ao consumidor, simplesmente refaz as embalagens, para acondicionar quantidades menores. Nem se diga que ao proceder dessa forma, está aperfeiçoando o produto para consumo. Não. A simples re-embalagem não implica modificação da sua substância, que podia ser consumido na situação em que se encontrava. A operação destina-se, na verdade, a possibilitar o exercício da atividade da apelante, que se coloca entre o produtor e o consumidor.

Nesse sentido, considera demonstrando que para aperfeiçoar o processo de industrialização impõe-se a formação de um produto novo, traz-se à colação ementa do Superior Tribunal de Justiça Recurso Especial nº 931.031:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. LANCH. MONTAGEM DE MOTOR AO CASCO DA EMBARCAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO-CARACTERIZADA. INEXISTÊNCIA DE GERAÇÃO DE UM NOVO PRODUTO COM DENOMINAÇÃO PRÓPRIA, PARA FINS DA CLASSIFICAÇÃO NA TIPI. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREVISTO NO ART. 46 DO CTN. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, DA LEI 4.502/64, E 3º, CAPUT E INCISO III, DO DECRETO 87.981/82. 1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia. 2. Partindo-se da premissa de que o fato que ensejaria a operação de industrialização

(montagem) seria a geração de um novo produto ou unidade autonomamente considerada, torna-se indispensável constatar se tal conjunto passa a ter, ou não, outra denominação para fins de classificação fiscal. 3. Tendo ficado caracterizado nos autos, de acordo com o laudo pericial realizado, que a reunião das unidades autônomas não se enquadraria em um novo produto, para fins de classificação fiscal da TIPI, não há falar, assim, em incidência do IPI. 4. Recurso especial desprovido".

Considera suficiente a demonstração que o reacondicionamento do açúcar adquirido em sacas de 50 kg para sacos de 1 e 2 kg não constitui processo industrial, conforme o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, todavia, por eventualidade, cumprindo os deveres profissionais do advogado, há que se demonstrar previsão expressa do Regulamento do IPI, segundo a qual não se considera industrializado o produto que for acondicionado ou reacondicionado por força de exigências técnicas e administrativas.

Entende que é esse o caso açúcar, uma vez que o produto deve receber embalagem para que seja possível informar ao consumidor sobre suas características, bem como data de validade e, principalmente cumprir a Lei nº 9.972/2000, segundo a qual o Impugnante obriga-se a rotular seu produto de origem vegetal para atender o disposto na referida lei, conforme o art. 14 do Decreto nº 6.268/2007, segundo o qual *"é obrigatória a indicação do lote e do resultado da classificação dos produtos vegetais, seus subprodutos e resíduos de valor econômico nos rótulos, embalagens ou marcações, observando orientações do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e demais exigências legais"*.

Afirma que não há como carimbar ou rotular açúcar, mas somente embalá-lo para apresentar tais informações, para que seja possível atender aos impositivos legais que vêm desde a revogada Lei nº 6.305/1975. Dessa forma, resta claro que o Impugnante está amparado no próprio Regulamento do IPI que, violando o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, considera, em regra, o acondicionamento e reacondicionamento como processo de industrialização. Com efeito, o art. 6º, §2º do atual Regulamento do IPI e do Regulamento de 2002, vigente até 2010 trata da questão. O problema já foi objeto de análise pelo Tribunal de Justiça do Paraná quanto ao acondicionamento de alho em embalagens de 200g e 500g. Confirma-se trecho do voto do relator expressivo sobre o quanto alegado (acórdão anexo) Apelação Cível nº 104543-8:

"O Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, parágrafo único, considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (decreto n.º 87.981/82), vigente à época da autuação (28/11/97), atualmente revogado pelo Decreto 2637/98, invocado por ambas as partes a fim de defender o seu direito, disciplinava essa questão nos seguintes termos: Art. 3º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tal como (Lei 4502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei 5172, de 25.10.1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

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);

(...)

Já o acondicionamento de apresentação (inciso II) será considerado aquele que não estiver compreendido pelas características acima descritas, onde se enquadraria a embalagem do alho em pacotes de 200g e 500g. Observa-se, ainda, que o título da subseção que compreende o referido artigo utiliza embalagens de transporte e de apresentação como sinônimos de acondicionamento.

Por fim, cumpre esclarecer que o § 1º do mesmo artigo estabelece que não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, as exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos. Para resumir, é considerado industrializado o produto envolvido por embalagem, desde que não sirva para o simples acondicionamento.

Estabelece, ainda, os padrões para caracterizar este último, nos quais o alho, na forma comercializada pela apelante, não se enquadra. Porém, prevê uma exceção, no caso da embalagem servir para cumprimento de exigência legal, não podendo ser tributado o produto.

A apelante, tanto em sede de contestação quanto de recurso, esclarece que tem registro no Ministério da Agricultura e Reforma Agrária sob o n.º 240033549, conforme se comprova a f. 84, com o propósito de manter o produto em conformidade com a padronização estabelecida pela Lei n.º 6305/75, e que o plástico cumpre fundamental função de suportar a cartela que informa ao consumidor o devido número de registro, bem como a origem e a data de validade do produto, atendendo-se, ainda, a determinação imposta pelo artigo 6º, inciso III, da Lei 8078/90 Código do Consumidor. A lei 6305/75, que institui a classificação de produtos vegetais, subprodutos e resíduos de valor econômico, foi regulamentada pelo Decreto n.º 82.110, de 14/08/78, determinando padrões e especificações para os produtos agrícolas.

Segundo o artigo 22 do referido decreto, ficam sujeitas ao regime estabelecido neste Regulamento as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público e privado que, por conta própria ou como intermediárias, produzam, armazenem, preparem, distribuam, transportem, beneficiem, rebeneficiem, industrializem, enfaudem, preensem, ensaquem, embalem e comercializem produtos vegetais, seus subprodutos e resíduos de valor econômico.

(...)

Como se torna inviável identificar cada cabeça de alho, faz-se necessário o acondicionamento dos produtos dentro da embalagem para posterior marcação.

Ou seja, é exigência da lei 6305/75, regulamentada pelo decreto 82.110/78, que o estabelecimento industrial rotule o seu produto para identificá-lo frente ao Ministério da Agricultura e ao próprio consumidor.

(...)

Conclui-se, portanto, que a apelante encontra-se albergada pelo § 1º do artigo 5º do regulamento do IPI, posto que rotula e embala seus produtos para adequar-se à legislação a que está sujeito o seu produto de origem vegetal".

Afirma que está demonstrado que não poderá caracterizar-se a re-embalagem do açúcar feita pelo Impugnante como processo industrial, seja por nítida violação ao art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que define o produto industrializado, impondo a modificação da natureza, finalidade ou aperfeiçoamento para possibilitar o consumo, seja porque a simples re-embalagem não implica produto novo, seja pelo fato de que o ato de embalar e re-embalar o açúcar é feito para atendimento de exigências legais quanto à classificação dos produtos de origem vegetal, conforme demonstrado.

Dessa forma, entende correto está o Impugnante que entender sua atividade como comercial e correto estavam todos os agentes fiscais que o fiscalizaram nos últimos 12 anos desde sua constituição e sempre cobraram o ICMS por antecipação total pela entrada das mercadorias no estabelecimento comercial. Imposto esse que sempre foi pago.

Assegura que autoridade adota postura incoerente com sua inusitada e nova postura de entender a atividade do Impugnante como industrial. Isso porque a Infração 1 (*Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subsequente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto*) somente se justifica se o imposto for devido pela antecipação total com encerramento da fase de tributação nas operações subsequentes. Ora, se o ICMS próprio e ICMS Substituição Tributária fossem devidos (o que não se admite) o crédito fiscal relativo à aquisição de embalagem deverá ser aproveitado, conforme o art. 93, I, do RICMS 1997. Seu estorno ou não aproveitamento justificar-se-ia, somente caso as operações subsequentes fossem não tributadas, o que é o caso, mas não está sendo admitido na autuação. A Infração 1 é, portanto, paradoxal, uma vez que para ser verdadeiro seu pressuposto fático-jurídico (operação subsequente não tributada), necessariamente, os pressupostos das Infrações 2 e 3 (operação subsequente tributada) haveriam de ser falsos.

Nota, ainda, que apesar de escriturar os créditos relativos às aquisições de embalagens, o Impugnante estornou-os ao fim do período de 2007, conforme poderá ser verificado pela DMA e Registro de Apuração do ICMS e, quanto aos demais meses, apesar de não haver estornado não utiliza tais créditos para reduzir seus recolhimentos (sempre feitos pela antecipação total do ICMS). Note-se, ainda, que nunca pediu restituição e nunca os transferiu a terceiros. Com efeito, não houve qualquer falta de recolhimento do tributo ou utilização dos referidos créditos que

estão meramente demonstrados na escrita fiscal, sem interferir nos valores devidos a título de ICMS, não se justificando a cobrança de imposto que não foi suprimido.

Frisa, por fim, que tal Auto de Infração é forma oblíqua de cobrança tributária, violando o quanto pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido que, ocorrido o fato gerador em valor menor que aquele presumido pela sistemática da substituição tributária progressiva, não poder o Fisco exigir eventuais diferenças. Em igual sentido, o inverso também é verdadeiro, não fosse isso, as vantagens em praticidade à Administração Tributária inerentes à substituição tributária progressiva seriam substituídas pelo caos.

Entende que é mais que certa a natureza comercial da atividade da Impugnante, inclusive, conforme o próprio Regulamento do IPI, mal interpretado pelo nobre autuante. Mas, ainda assim, por dever de ofício passa-se ao tópico presente.

Consigna que as operações do Impugnante são de natureza industrial, havendo que se considerar a necessidade de proteção da boa-fé objetiva e aplicação do art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, trazendo ensinamentos da Prof. Dra. Misabel Derzi, Titular da Cadeira de Direito Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais, decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Argumenta que sempre foi fiscalizado e ICMS foi cobrado por antecipação total pela entrada, com encerramento da fase de tributação subsequente, partindo-se do pressuposto que o açúcar - único produto comercializado - estava enumerado no art. 353, II, item 12, do RICMS 1997, estando, atualmente, no Anexo 1 do RICMS 2012.

Alude que o escritório contábil responsável pela escrituração fiscal do Impugnante agiu, tão-somente, firme na boa-fé dos agentes fiscais que interpretando a complicada legislação tributária indicavam-lhe ser devido o ICMS pela entrada das mercadorias e firme na interpretação acima exposta sobre a inocorrência de atividade industrial, da qual não se abre mão.

Considera necessária diligência fiscal para trazer ao presente processo administrativos todos os documentos em poder da Administração Tributária, tais como os autos de infração e notificações fiscais já aplicados contra o Impugnante, demonstrando a reiterada prática de cobrar o ICMS pela entrada do açúcar no regime de antecipação total, desonerando as fases subsequentes.

A título de exemplo, afirma juntar os seguintes documentos:

- 1) Auto de infração nº. 905.797-8, lavrado em posto fiscal em 12/04/2001, cuja infração é a falta de recolhimento na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária - açúcar, com documentação relacionada, inclusive nota fiscal e DAE comprovando pagamento diretamente à Autoridade Administrativa.*
- 2) Auto de infração nº. 905.798-6, lavrado em posto fiscal em 12/04/2001, cuja infração é a falta de recolhimento na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária - açúcar, com documentação relacionada, inclusive nota fiscal e DAE comprovando pagamento diretamente à Autoridade Administrativa.*
- 3) Nota Fiscal nº. 13810, relativa ao mês de julho de 2001, emitida por COMPA - Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., consignando ICMS por antecipação tributária, cujo DAE respectivos foi calculado e pago diretamente às autoridades administrativas, conforme carimbo, com aplicação de multa por infração.*
- 4) Notas Fiscais nº. 19233, 19206, 19218 e 19219, relativas ao mês de novembro de 2001, emitidas pela Usina Taquara Limitada, consignando ICMS por antecipação tributária, cujos DAEs respectivos foram calculados e pagos diretamente às autoridades administrativas, conforme carimbos.*
- 5) Auto de infração nº. 281101.0117/01-3, lavrado no Posto Fiscal Francisco Hereda em 25/11/2001, cuja infração é a falta de recolhimento na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária - açúcar, com documentação relacionada, inclusive nota fiscal e DAE comprovando pagamento diretamente à Autoridade Administrativa.*
- 6) Auto de infração nº. 281101.0118/01-0, lavrado no Posto Fiscal Francisco Hereda em 26/11/2001, cuja infração é a falta de recolhimento na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária - açúcar, com documentação relacionada, inclusive nota fiscal e DAE comprovando pagamento diretamente à Autoridade Administrativa.*

- 7) Notas fiscais nº. 37322 e 37323, relativas ao mês de outubro de 2002, respectivamente, emitidas por CIA. Açucareira Usina João de Deus, consignando ICMS por antecipação tributária, cujos DAEs respectivos foram calculados e pagos diretamente às autoridades administrativas, conforme carimbos.
- 8) Notas fiscais nº. 17946 e 30371, relativas aos meses de janeiro e novembro de 2002, respectivamente, emitidas por CIA. Açucareira Usina João de Deus, consignando ICMS por antecipação tributária, cujos DAEs respectivos foram calculados e pagos diretamente às autoridades administrativas, conforme carimbos.
- 9) Notas Fiscais nº. 40893, 40863, 41975, 41880, 40891 e 40953, relativas aos meses de março e abril de 2003, emitidas Laginha Agroindustrial S/A, consignando ICMS por antecipação tributária, cujos DAEs respectivos foram calculados e pagos diretamente às autoridades administrativas, conforme carimbos.
- 10) Auto de Infração nº. 927364603, lavrado em 30/07/2003, cobrado em trânsito por antecipação total relativamente à aquisição de açúcar.
- 11) Auto de Infração nº. 279547.1201/03-2, lavrado em 12/12/2003, no Posto Fiscal Benito Gama, cobrando o ICMS por antecipação total pela entrada, com base em pauta fiscal, com multa de ofício e demais documentos correlacionados.
- 12) Nota fiscal avulsa nº. 526927, relativa ao Auto de Infração nº. 927.942-3, datada de 23/04/2004, acompanhada do DAE com inclusão de multa de ofício no importe de 100% do valor do imposto.
- 13) Auto de infração nº. 931496-2, lavrado em 22/10/2004, acompanhada do DAE com inclusão de multa de ofício no importe de 100% do valor do imposto.
- 14) Auto de Infração nº. 931538-1, lavrado em 14/12/2004, adotando o cálculo da antecipação tributária pelo regime de pauta fiscal.
- 15) Acórdão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal nº. 0246-02/05, relativo ao Auto de Infração lavrado em 31/03/2005, cuja infração 2 é, justamente, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. O contribuinte reconheceu a procedência da infração e o CONSEF homologou tal reconhecimento.
- 16) Auto de infração nº. 217681.0006/06-8, consignando a cobrança do ICMS por antecipação total pela aquisição de açúcar, lavrado em 24/09/2006.
- 17) Auto de infração nº. 298962.0001/08-9, lavrado por auditor fiscal que, inclusive, inspecionou o estabelecimento, em 30/03/2008, em que resta nítida a cobrança do ICMS por antecipação total relativamente à aquisição de açúcar.
- 18) Acórdão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, datado de 29/07/2008, admitindo redução da multa de 10% para 1%, relativa a auto de infração lavrado em 30/09/2002, pela falta de escrituração no Registro de Entradas de açúcar, entendendo que tal mercadoria está no regime da antecipação tributária, estando encerrada a fase de tributação.
- 19) Notificação Fiscal nº. 9210446.601/11-9, lavrada em 29/06/2011, em que se cobra, somente a multa formal, do estabelecimento comercial, com fulcro no art. 42, XIV-A, "a", da Lei nº. 7.014/1996, denotando a falta de cobrança do imposto que o autuante entendeu tratar-se de operação com mercadoria no regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, uma vez que já havia sido pago pela entrada.

Afirma existirem outros documentos relativos ao período entre fins de 2010 e 2011, quando o Impugnante, na condição de descredenciado, sofreu cobrança de multa de ofício relativamente à antecipação total de açúcar não feita antes da entrada da mercadoria no Estado. Sobre tais documentos adicionais será requerida diligência.

Assegura estar cadastrada na SEFAZ como atividade de comércio e sua atividade de compra do açúcar a granel para embalar em sacos menores é conhecida desde o início, uma vez que os auditores sempre tiveram acesso às notas fiscais e demais registros relativos às saídas, bem como ao próprio estabelecimento, onde sempre constatarem a natureza da atividade.

Alinha que, na absurda hipótese que se admite por argumentação, de considerar-se industrial a atividade e procedente o auto de infração impugnado, impõe-se aplicação do Art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional para manutenção, tão-somente, dos valores relativos ao imposto, sem inclusão dos consectários da mora e multa de ofício.

Quanto às Infrações 3 e 4, aduz que as auditorias fiscais relativas a levantamento quantitativo de estoques desta Administração Tributária Estadual têm sido conduzidas de modo que, sendo o item sujeito à substituição tributária, é possível a cobrança do imposto na hipótese de omissão de

entradas, encontrada a base de cálculo do imposto pelos critérios de preço médio, conforme disposições regulamentares. Na hipótese de omissão de saídas, cobra-se, tão-somente, a multa de R\$50,00 por infração formal para cada período. Não se admite a presunção legal de que cobrança do imposto com base em *“operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas”*.

Aduz que, sendo comercial a atividade do Impugnante, tal critério deverá ser observado para cálculo do imposto pela entrada (2008) e aplicação da multa formal, relativamente ao exercício em que houve omissão de saídas (2007), sendo, nitidamente, incorretos os critérios adotados pela Autoridade Fiscal que deverão ser revistos.

Pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente reconhecendo os erros da autoridade autuante.

Requer a realização de diligência fiscal para trazer aos autos todas as notificações, Autos de Infração e decisões administrativas do Conselho de Fazenda que tenham a Impugnante como parte interessada, a fim de demonstrar a prática reiteradamente observada pela Administração Tributária no sentido de cobrar o ICMS (antecipação total) pela entrada do açúcar no estabelecimento.

Requer, ainda, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como *“custus legis”*, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer esta lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

O autuante, às fls. 451 a 458 dos autos, apresenta informação fiscal afirmando que a Infração 1 foi consignada tendo em vista o crédito indevido de embalagens pelo autuado e compõe o demonstrativo do crédito indevido de ICMS Açucareira Alto da Serra 2007 a 2008 de página 14.

Alude que o autuado na realidade exerce atividade industrial, desobedece à determinação do art. 355, inc. III do RICMS/BA vigente na data do fato gerador, procedendo à antecipação do ICMS pelo preço da nota fiscal de entrada ou pauta fiscal, quando deveria utilizar-se do valor de venda das mercadorias (inclusive os custos de produção), acrescido da MVA.

Assegura que é ciente da conduta vedada, pois já foi autuado através do Auto de Infração nº 298962.0001/08-9, contudo persiste na prática de creditamento indevido, provavelmente até os dias atuais, pois conforme a sua última DMA constante em sistema informatizado da SEFAZ/BA, referência ao período de 07/2012, apresentava saldo credor no valor de R\$112.598,47.

Consigna que, em julgamento da 1ª JF do CONSEF/BA, Auto de Infração nº 298962.0001/08-9, foi decidido o seguinte em desfavor do autuado.

“Relativamente à infração 08, constato a existência de uma disfunção referente à efetiva condição do contribuinte. Ou seja, está cadastrado no CAD/ICMS na SEFAZ sob o código 4637102 – Comércio atacadista de açúcar - tendo como atividade secundária o código 829200 – Envasamento e empacotamento sob contrato – contudo, exerce, preponderantemente, a atividade industrial, haja vista que do total de açúcar adquirido apenas uma parte ínfima é comercializada da mesma forma, isto é, em sacos de 50 kg, sendo a parte substancial- 96% segundo consta nos autos - transformada e comercializada em embalagem de 1 e 2 quilos.

Observo que o próprio autuado diz que está pagando o ICMS antecipadamente nas entradas de açúcar, com agregação da MVA, o que “poderia fazer nas saídas internas subsequentes, sem sofrer o ônus da tributação antecipada, tendo em vista que realiza transformação do produto original adquirido, pois adquire em saco de 50 quilos e revende em pacotes de 1 e 2 quilos.”

Ora, o legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de antecipação do ICMS, não deixou ao talante do contribuinte fazê-la ou não, mas sim determinou que esta fosse feita, excluindo apenas da exigência aquelas situações expressamente previstas no RICMS/BA.

Assim é que, sendo o adquirente atacadista estará obrigado a antecipar o imposto na entrada da mercadoria, no prazo previsto na legislação do ICMS, observadas as ressalvas existentes no RICMS/BA.

Nesta situação poderá sim manter o crédito fiscal porventura existentes, conforme aventado pelo impugnante, haja vista a previsão contida nos arts. 93 e 106 do RICMS/BA.

Porém, tratando-se o adquirente de industrial deverá observar a determinação do art. 355, inciso III do RICMS/BA, no sentido de que não deve ser feita a antecipação do imposto, quando a mercadoria se destinar a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Nessa linha de entendimento, resta claro que o autuado não teria a faculdade de antecipar ou não o imposto, pois diante de sua situação fática de estabelecimento industrial, – digo fática por estar cadastrado na SEFAZ com a atividade principal de atacadista - não deveria antecipar o imposto na entrada, mas, sim, se creditar do imposto destacado na nota fiscal de aquisição do açúcar, assim como na nota fiscal de aquisição das embalagens e, após a transformação e empacotamento, efetuar a saída do produto, destacando na nota fiscal o imposto sobre a operação própria e também efetuar a retenção do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, utilizando como base de cálculo o valor de venda - agregado dos custos da produção do açúcar, inclusive das embalagens – acrescido da MVA.

É certo que ao realizar a antecipação do imposto como diz estar fazendo, o autuado mesmo que involuntariamente, traz prejuízo ao Erário estadual, pois mesmo aplicando a MVA, utiliza uma base de cálculo menor do que a que seria praticada na saída do produto transformado.

Assim sendo, ao efetuar a antecipação do imposto na entrada do açúcar, portanto, realizar a operação de saída do açúcar com a fase de tributação encerrada, teria que estornar o crédito relativo às embalagens, conforme exigido na autuação, haja vista que o seu valor não foi agregado na base de cálculo do imposto na entrada e não será tributado na saída.” (grifo nosso)

Alinha que, ainda quanto ao Auto de Infração nº 298962.0001/08-9, em julgamento de Recurso Voluntário, o Relator Dr. Nelson Antonio Dahia Filho, em voto acompanhado “*in totum*” pelo Presidente da 2ª Câmara e pela Douta representante da PGE/PROFIS, asseverou:

“Quanto à infração 8, não se trata, como sustentado pelo recorrente, de mero descumprimento de obrigação acessória.

Em verdade, o lançamento de ofício, no particular, constatou que, ao antecipar o imposto, o recorrente utiliza base de cálculo menor do que a que seria adotada na saída do produto transformado.

Da mesma forma do que ocorrer na infração 6, a existência de saldo credor não tem o condão de legitimar o recorrente a proceder em dissonância com a legislação tributária estadual.

Ex positis, com fulcro no Parecer exarado pela Douta PGE/PROFIS, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.”

Argumenta que, como ficou demonstrado, o Autuado já tinha ciência de que sua conduta transgredia a legislação, não só porque a todos é vedado alegar o desconhecimento da lei, mas porque já havia sido autuado pelos mesmos motivos deste Auto de Infração.

Entende que a alegação de que por diversas vezes foi autuado, principalmente em postos fiscais, tendo lhe sido cobrado a antecipação do ICMS, não gera direito a proceder ao arripio da legislação, mas é consequência do seu equivocado enquadramento no Código de Atividades 4637102 – Comércio Atacadista de Açúcar e do histórico de tentativas de ingresso no estado sem proceder o pagamento da antecipação de ICMS.

Destaca que a escolha do Autuado, *vedada pela legislação do ICMS*, art. 355, inc. III do RICMS/BA da época, por antecipar o ICMS adotando como base de cálculo a nota fiscal de aquisição ou mesmo pauta fiscal, gerou prejuízo para o estado da Bahia nos anos de 2007 e 2008, no valor de R\$217.709,59, sem ainda a imposição de multa ou mesmo acréscimos moratórios, somadas apenas as Infrações 1, 2 e 3.

Consigna que, em nenhum momento, o Autuado procedeu ao estorno dos créditos fiscais, ao contrário, sempre que adquire embalagens, o Autuado se credita do ICMS das mesmas, mesmo adotando o pagamento antecipado do ICMS. O estorno como previsto no regulamento do ICMS, atual e passado, exige procedimentos previstos no art. 102 do RICMS/BA anterior ou no 312 § 2º do RICMS/BA atual.

“Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem

do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".

Alude que não houve postura incoerente da fiscalização ao autuar o crédito indevido, pois o que ocorreu foi que as embalagens não tiveram o seu valor acrescido ao custo do produto, reduzindo a base de cálculo e saíram sem qualquer tributação.

Quanto à Infração 2 é uma consequência da situação fática de indústria do autuado e a opção pelo mesmo, em desacordo com a legislação, de realizar o pagamento antecipado do ICMS, reduzindo a base de cálculo do produto e o ICMS devido.

Consigna que a Infração 2 está representada no demonstrativo do crédito do ICMS normal não recolhido açucareira alto da serra 2007 a 2008 de páginas 74 a 108, ressaltando que todos os valores pagos antecipados, assim como o ICMS destacado nas notas fiscais foram dados como crédito para o autuado.

Considera ter ficando claro que a trituração do açúcar e o envasamento do mesmo é que constitui a atividade da empresa, cita o Parecer ASTEC nº 0088/2009.

“Em visita ao estabelecimento da autuada verificamos tratar-se de uma empresa que comercializa exclusivamente açúcar. Sua atividade econômica principal constante do cadastro de ICMS na SEFAZ e a de código 4637102 - Comércio atacadista de açúcar, tendo como atividade secundária o código 8292000 - Envasamento e empacotamento sob contrato. A empresa adquire o produto que vem descrito como açúcar cristal, conforme pode se verificar em cópias de notas de entradas (folhas 397/477), em sacos de 50 quilos. Alega que para cumprir necessidade operacional de atendimento a preferência de seus clientes, submete o produto a um processo de trituração ou moagem, através de uma máquina movida a eletricidade, que transforma o açúcar cristal, em açúcar em pó, e em seguida, através de uma segunda máquina empacota o produto em embalagens plásticas de 1 e 2 quilos, e dessa forma coloca à disposição do consumidor.”

Afirma conter, em outro trecho do mesmo parecer, que a auditora quantifica a operação de trituração e moagem para a empresa.

“Intimada a elaborar demonstrativo onde ficasse evidenciada sua real atividade, a empresa o faz, ficando demonstrado que, tomando como base o exercício de 2006, a título de amostragem, do total do açúcar comercializado no período - 2.100.720 quilos - foram moídos e comercializados 161.400 em embalagem de 2 quilos, 1.939.050 em embalagem de 1 quilo e apenas 270 quilos foram comercializados da mesma forma como foi adquirido, isto é em sacos de 50 quilos, conforme demonstrativo anexo (folhas 1505/1553).”

Alude ter observado o descrito no parecer, conforme demonstrativo elaborado pela própria empresa, vemos que de um total de 2.100.720 quilos apenas 50 quilos, ou seja, cerca de 0,002% é comercializado da mesma forma que adquirido, em sacos de 50 quilos, insuficiente para o pagamento até mesmo da água consumida na empresa, desprezível para os resultados da atividade do autuado, insuficiente para descrever a empresa como atividade comercial.

Em relação à Infração 3, afirma está ligada a situação fática de indústria do autuado e a opção pelo mesmo, em desacordo com a legislação, de realizar o pagamento antecipado do ICMS, deixando de utilizar a MVA e a retenção do ICMS na vendas realizadas para contribuinte neste estado. Aduz que as Infrações 1, 2 e 3 estão de tal forma interligadas que na peça defensiva a contextualização geral da atividade para as três infrações se dá no mesmo item, o 2.2.

Alude que a Infração 3 está representada no demonstrativo do crédito do ICMS normal não retido açucareira alto da serra 2007 a 2008 de páginas 110 a 151.

No que se refere à Infração 4, considera que ficou demonstrado nas infrações anteriores, com mais detalhes na Infração 1, o açúcar não deveria ter tido o ICMS antecipado na entrada do estado, consequentemente não encerraria sua fase de tributação, constituindo para a empresa produto de tributação normal.

Entende que não há falar-se em imposição da multa de R\$50,00 por infração formal, mas a cobrança do ICMS proveniente da omissão de saídas, inclusive com o acréscimo do MVA.

Consigna que a Infração 4 está representada no demonstrativo de estoque açucareira alto da serra 2007 de página e 153 e relatórios auxiliares pp. 154 a 199.

Já a Infração 5, omissão de entradas, informa não foi contestada pelo autuado, reconhecendo, deste modo, a procedência da mesma.

Pede a Procedência total do Auto de Infração nº 278.937.0101/12-7.

A 2ª JJF, em pauta suplementar, deliberou que o processo fosse encaminhado à INFAZ DE ORIGEM, para que o autuante:

- a) *Apresente novas planilhas relativas, apenas a infração 02, com a inclusão de mais uma coluna (fls. 57 a 151), concedendo os aludidos créditos de embalagens apontados na infração 01.*
- b) *Deve ser apresentado novo demonstrativo de débito da infração 02.*

O autuante, á fl. 465 a 514 apresenta: a) nova planilha relativa à Infração 1 (PP. 446 a 512) com a inclusão da coluna ICMS Destacado Embalagens, referentes ao crédito de ICMS enlatamento do açúcar em sacos de 01 e 02 quilos. b) novo demonstrativo de débito da Infração 2 (p.513), com a redução do ICMS a recolher, após a concessão dos créditos relativos ao ICMS destacado nas notas fiscais de compra de embalagens, para o valor de R\$76.501,82.

O sujeito passivo, às fls. 519 a 526 dos autos, apresenta manifestação aludindo que foi apresentada defesa tempestiva, de modo que, após diligência fiscal, determinou-se apresentação de novas planilhas, concedendo, na Infração 2, os créditos relativos à aquisição de embalagens estornados na Infração 1 que, por sua vez, restou insubsistente.

Continua a afirmar que não há qualquer diferença para ser objeto de cobrança, haja vista que o ICMS da Impugnante foi corretamente recolhido a título de antecipação total pela entrada do açúcar, mas, ainda assim, reiteram-se as razões de defesa, acrescentando-se considerações sobre algumas falhas que persistem mesmo após a diligência.

Repete as arguições gerais sobre as Infrações 1, 2 e 3, alinhando a Administração Tributária abandona a interpretação firmada em lançamentos anteriores, conforme será devidamente comprovado, quando cobrava a antecipação total do ICMS pela entrada do açúcar adquirido de outras unidades da Federação para tributá-la da forma como consta do presente Auto de Infração.

Destaca que o atualmente, após a diligência que motiva essa manifestação percebe-se que o Estado da Bahia reconhece a improcedência do estorno do crédito relativo ao material de embalagem, razão pela qual determinou que, na reconstituição da escrita fiscal da Impugnante, esse crédito fosse atribuído para cálculo do imposto cobrado na Infração 2, sem, todavia, determinar o aproveitamento do crédito de material de embalagem transportado de dezembro de 2007 para o primeiro mês objeto de autuação.

Quanto a esse particular, requer a consideração do saldo credor a transportar escriturado em dezembro de 2007, conforme livro de Apuração do ICMS juntado nesta oportunidade no valor de R\$117.456,98 (cento e dezessete mil, quatrocentos e cinquenta e seis reais e noventa e oito centavos), sem o que não se poderá falar em perfeita reconstituição da escrituração fiscal sob os novos critérios pretendidos.

Consigna não admitir a correção do procedimento fiscal adotado de reconstituir sua escrituração fiscal, desconsiderando todos os recolhimentos feitos a título de antecipação total, fiando-se em todas as razões já expostas que são mantidas e reiteradas nessas oportunidades. Apenas por eventualidade é que admite a necessidade de consideração do saldo credor existente em dezembro de 2007.

Repete os argumentos sob a incorreção do enquadramento de suas atividades, para se exigir a antecipação total pela entrada.

Alude, mais uma vez, que os diversos outros lançamentos anteriores realizados pelas autoridades competentes contra o mesmo sujeito passivo, devidamente comprovados nos autos pela farta documentação juntada, a fim de anular o presente por aplicar os novos critérios jurídicos a fatos geradores anteriores à sua introdução, violando o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Argui que, acaso esta Junta de Julgamento Fiscal, por eventualidade, entenda não violado o art. 146 do Código Tributário Nacional pela alteração dos critérios jurídicos já adotados em outros lançamentos em relação ao mesmo contribuinte, dando a essa modificação caráter retroativo, reiteram-se as razões expostas acerca da necessidade aplicar-se o art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Reitera os pedidos já realizados na peça inicial de defesa.

O autuante, à fl. 531 dos autos, informa que, em relação ao pedido de reconstituição da escrita fiscal, entende que o RICMS/BA não contempla o solicitado, devendo o contribuinte, caso entenda procedente os valores do crédito pleiteado, adotar o disposto no art. 314 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº 13780/12, passando a reproduzir o disposto no art. 314 (caput), art. 315, II e parágrafo único, como segue:

“Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:

(...)

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 deverá ser comunicada à repartição fiscal do domicílio do contribuinte, observando-se o seguinte:

(...)

II - quando as mercadorias ou os serviços prestados tenham sido registrados no livro Registro de Entrada, registra-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos.

Parágrafo único. A causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna “Observações” do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna “Observações” do Registro de Apuração do ICMS.”

Quanto às demais manifestação do autuado alega que já foram alvo de informação fiscal, ratificando o que já foi dito.

Observa, contudo, a inserção dos valores na Nova Planilha (fls. 446 a 512) e Novo Demonstrativo de Débito – Infração 2 (fl. 513) conforme solicitação de diligência da 2ª JJF do CONSEF.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 5 Infrações já devidamente relatadas, entre as quais o sujeito passivo não se insurge apenas em relação à Infração 5.

Com arrimo no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência além da que já foi realizada ou mesmo perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não haver necessidade outras provas a serem produzidas. Quanto aos documentos, notificações, Autos de Infração e decisões administrativas do Conselho de Fazenda que o sujeito passivo pretende trazer aos autos, tais provas são ônus do impugnante, bem como desnecessário se faz, nessa etapa processual administrativa, colher o parecer da Procuradoria, até porque as questões de direito estão bem postas nos autos e de amplo domínio dos julgadores.

Verifico que, em apertada síntese a Infração 1 é relativa ao estorno de crédito das entradas de mercadorias (embalagens) utilizadas na industrialização, quando a operação subsequente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto, a Infração 2 é relativa ao ICMS próprio, apuração normal, devido na saída das mercadorias (açúcar), não tributadas consideradas tributadas, a Infração 3 contempla a exigência do ICMS Substituição Tributária que deveria ter sido retido e recolhido relativamente às saídas internas subsequentes, concernentes as saídas constantes da Infração 2, além das Infrações 4 e 5 relativas a levantamento quantitativo de estoques, de forma que a Infração 4 foi apurada omissão de saída e na Infração 5 ocorreram omissões de entradas, resultando na presunção de omissão de saída.

Quanto à Infração 1, cabe acolhimento aos argumentos defensivos, na medida em que foi descaracterizada pelo próprio autuante, a atividade do sujeito passivo de comércio, ora caracterizada como indústria, condição essa que fundamenta a exigência, da Infração 2, do imposto devido nas operações normais, por não caber a antecipação tributária realizada nas entradas das mearias primas efetuadas pelo impugnante. Efetivamente, conforme alinha o sujeito passivo, somente caberia os aludidos estornos dos créditos de embalagem se o imposto fosse devido pela antecipação integral com encerramento da fase de tributação nas operações subsequentes.

No presente caso, o autuante, acertadamente, como será melhor examinado, diante da condição de indústria, não considerou devida a antecipação tributária efetuada nas aquisições de açúcar, levando a exigência da Infração 2, como já alinhado, concernente ao imposto devido pela apuração normal nas saídas. Assim, os créditos inerentes a material de embalagem devem ser aproveitados, conforme foi necessária diligência dirigida ao autuante para que os mesmos fossem apropriados na Infração 2, conforme determina o art. 93, I, “a” do RICMS/ 97.

Diante do exposto, não cabem os estornos dos questionados créditos fiscais gravados na Infração 1, pois o não aproveitamento dos aludidos créditos só se justificaria caso fosse devida, pelo sujeito passivo, a antecipação integral nas entradas, na condição de substituto tributário, o que não é o caso.

Considero improcedente a Infração 1.

Em relação à Infração 2, foi exigido do sujeito passivo o imposto devido sobre operações por ele consideradas não tributadas, contudo passíveis de tributação, visto que efetuou a antecipação do imposto nas entradas das mercadorias, açúcar em sacos de 50 Kg.

O exame da infração, em lume, carece da análise da efetiva atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Segundo Parecer da ASTEC nº 0088/2009, (Acórdão JJF nº 0010-01/10, Auto de Infração nº 298962.0001/08-9), não contestada pelo impugnante a sua existência ou mesmo os termos que foram prolatados em sua segunda manifestação ficou evidenciado que a trituração do açúcar e o envasamento do mesmo constitui a atividade principal da empresa, conforme trecho reproduzido na informação fiscal:

“Em visita ao estabelecimento da autuada verificamos tratar-se de uma empresa que comercializa exclusivamente açúcar. Sua atividade econômica principal constante do cadastro de ICMS na SEFAZ e a de código 4637102 - Comércio atacadista de açúcar, tendo como atividade secundária o código 8292000 - Envasamento e empacotamento sob contrato. A empresa adquire o produto que vem descrito como açúcar cristal, conforme pode se verificar em cópias de notas de entradas (folhas 397/477), em sacos de 50 quilos. Alega que para cumprir necessidade operacional de atendimento a preferência de seus clientes, submete o produto a um processo de trituração ou moagem, através de uma máquina movida a eletricidade, que transforma o açúcar cristal, em açúcar em pó, e em seguida, através de uma segunda máquina empacota o produto em embalagens plásticas de 1 e 2 quilos, e dessa forma coloca à disposição do consumidor.”

Em outro trecho do mesmo parecer, a auditora quantifica a operação de tributação e moagem para a empresa.

“Intimada a elaborar demonstrativo onde ficasse evidenciada sua real atividade, a empresa o faz, ficando demonstrado que, tomando como base o exercício de 2006, a título de amostragem, do total do açúcar comercializado no período - 2.100.720 quilos - foram moídos e comercializados 161.400 em embalagem de 2 quilos, 1.939.050 em embalagem de 1 quilo e apenas 270 quilos foram comercializados da mesma forma como foi adquirido, isto é em sacos de 50 quilos, conforme demonstrativo anexo (folhas 1505/1553).”

Considero, portanto, demonstrado que, em consonância com o art. 2º, § 5º, I, II e IV do RICMS/97, o sujeito passivo realiza processo de industrialização:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

...

§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a

apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:

I - transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova;

II - beneficiamento, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto;

...

IV - acondicionamento ou reacondicionamento, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria;

O impugnante, na realidade, exercia e não há qualquer elemento que demonstre ter deixado de exercer, a atividade industrial. Nessa condição de indústria, não caberia, como efetuou, a retenção antecipação do imposto nas aquisições de outra unidade da Federação de mercadorias a ele destinadas para utilização como matéria-prima, conforme art. 355, inc. III do RICMS/97.

O autuante, diante desse fato, apurou o ICMS devido na saída, deduzindo os valores pagos antecipados, assim como o ICMS destacado nas notas fiscais.

Cabe destacar que também foram deduzidos os créditos relativos a material de embalagem, alvo de estorno de crédito relativo a Infração 1, que só foi apropriado, após diligência solicitada com essa finalidade, conforme nova planilha às fls. 446 a 513, com a inclusão da coluna ICMS Destacado Embalagens, referentes ao crédito de ICMS enlatamento do açúcar em sacos de 01 e 02 quilos, além do novo demonstrativo de débito da infração 2 à fl. 514, com a redução do ICMS a recolher, após a concessão dos créditos relativos ao ICMS destacado nas notas fiscais de compra de embalagens, reduzindo o valor exigido na aludida infração para o valor de R\$76.501,91.

O sujeito passivo já foi autuado em relação à mesma matéria, através do Auto de Infração nº 298962.0001/08-9, ACÓRDÃO JJF Nº 0010-01/10, no qual ficou consignada a sua condição de indústria, quanto da análise da Infração 8, na 1ª JJF, bem como em julgamento de Recurso Voluntário ACÓRDÃO CJF Nº 0069-12/11, não havendo modificação da decisão, conforme texto já relatado na informação fiscal.

Quanto à alegação de que por diversas vezes foi autuado, principalmente em postos fiscais, quando lhe foi exigida a antecipação do ICMS, realmente não lhe desobriga de efetuar o pagamento do imposto, conforme determina a legislação citada. Além do mais, os aludidos autos foram resultantes da informação equivocada da atividade desenvolvida pelo autuado e conseqüente equivocado enquadramento no Código de Atividades 4637102 – Comércio Atacadista de Açúcar e do histórico de tentativas de ingresso no estado sem proceder ao pagamento da antecipação de ICMS. No caso da fiscalização de trânsito não poderia conhecer a real atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, o que só foi possível através de diligência efetuada pela ASTEC/CONSEF, conforme já aludido.

Assim, compete a procedência parcial da infração 2, conforme novos demonstrativos à fl. 514, conforme demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR. LANÇADO	VLR JULGADO
31/07/2008	09/08/2008	11.880,24	8.874,59
31/08/2008	09/09/2008	16.776,45	16.776,45
30/09/2008	09/10/2008	11.538,56	11.538,56
31/10/2008	09/11/2008	12.018,46	12.018,46
30/11/2008	09/12/2008	13.791,78	8.968,12
31/12/2008	09/01/2009	20.643,61	18.325,73
TOTAL			76.501,91

Em relação à Infração 3, ao trazer exigência da retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, pois o sujeito passivo, como ficou demonstrado, não deveria efetuar a antecipação tributária nas entradas da matéria prima

adquirida e sim, após o processo de industrialização, efetuar as saídas como a retenção e recolhimento do imposto devido na condição de responsável por substituição tributária, na medida em que o produto resultante da industrialização se encontra enquadrado no regime de substituição tributária interna, conforme art. 353, II, item 12 do RICMS/97.

Diante do exposto, considero a Infração 3 é procedente.

No que alude à Infração 4, trata da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Assim, diante da obrigação do sujeito passivo, já analisada, de efetuar o pagamento do imposto nas saídas do produto resultante de seu processo industrial e não haver contestação do levantamento, ou seja, não aponta o sujeito passivo incorreções nas quantidades constantes do inventário inicial ou final, bem como nas entradas ou saídas ou preço médio, do item alvo do levantamento, considero mantida a Infração 4.

Realmente, conforme alinha o autuante, não há o que se falar em imposição da multa de R\$50,00 por descumprimento de obrigação acessória, pois no presente caso foi apurada a omissão de saída de mercadorias cujo imposto normal é devido pelas saídas, bem como é devido o imposto antecipado na condição de substituto tributário, conforme já demonstrado. Tal multa caberia se a fase de tributação fosse encerrada na entrada das mercadorias no estabelecimento, o que efetivamente não é o presente caso, conforme já alinhado.

Cabe, por conseguinte, a procedência da Infração 4.

Já em relação à Infração 5, omissão de entradas, não consta impugnação, cabendo sua procedência, tendo em vista que foi imputada em consonância com a legislação tributária do Estado da Bahia, no que tange ao seu aspecto material, bem como foi atendido ao devido processo legal.

Assim, cabe a procedência da Infração 5.

Em relação ao pedido de reconstituição da escrita fiscal, não cabe no presente PAF tal providência, devendo o contribuinte, caso entenda procedente os valores do crédito pleiteado, adotar o disposto no art. 314 (caput) e 315, II e parágrafo único do RICMS/2012.

É importante destacar, ainda, que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo contribuinte, na peça de defesa, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE	44.956,47	0,00	60%
02	PROCEDENTE EM PARTE	121.458,28	76.501,91	60%
03	PROCEDENTE	51.294,84	51.294,84	60%
04	PROCEDENTE	573,99	573,99	70%
05	PROCEDENTE	27.874,73	27.874,73	70%
TOTAL		246.158,31	156.245,47	

Considerando que as Infrações 4 e 5 são relativas a omissão de saídas de açúcar, que, conforme já alinhado, está enquadrado no Regime de Substituição Tributária interna, recomendo uma nova ação fiscal para que seja dimensionado e exigido o imposto antecipado, devido por substituição

tributária. Cabe, também, recomendação a INFAZ de Origem, que de ofício efetue a modificação situação cadastral do sujeito passivo, já que ficou demonstrada a sua condição de industrial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278937.0101/12-7**, lavrado contra **AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$156.245,47**, acrescido da multa de 60% sobre R\$127.796,75 e 70% sobre R\$28.448,72, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se uma nova ação fiscal para que seja dimensionado, exigido o imposto antecipado, devido por substituição tributária e, também, recomendação à INFAZ de Origem, efetue a modificação situação cadastral do sujeito passivo para a condição de industrial.

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”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR