

A. I. N° - 279757.0067/14-4
AUTUADO - COBREMACK INDÚSTRIA DE CONDUTORES ELÉTRICOS LTDA.
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 25/06/2015

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0114-03/15

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. **b)** ERRO NO CÁLCULO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Infrações não impugnadas. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração comprovada, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante e documentos acostados aos autos. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. 4. DIFERIMENTO. OPERAÇÕES COM SUCATAS. DESTINATÁRIO NÃO HABILITADO PARA OPERAR NO REGIME. Autuado não impugnou. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Refeitos os cálculos, o débito originalmente efetuado ficou reduzido. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2014, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$738.183,39, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 03.08.03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, nos meses de março e abril de 2010, cujo ICMS Normal não foi recolhido no prazo regulamentar, previsto no RICMS-BA/97, vigente à época do fato gerador. Valor do débito: R\$133.587,44. Multa de 60%.

Infração 02 – 03.08.04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, nos meses de setembro a dezembro de 2010; novembro de 2011; janeiro, fevereiro, abril, maio, agosto e dezembro de 2012. Valor do débito: R\$6.911,81. Multa de 60%.

Infração 03 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de julho de 2010, abril, julho, setembro a dezembro de 2011; janeiro a abril, julho e agosto de 2012. Valor do débito: R\$164.719,76. Multa de 60%.

Infração 04 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de abril de 2011; janeiro a março e agosto de 2012. Valor do débito: R\$1.566,48. Multa de 60%.

Infração 05 – 03.02.02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março de 2010 e abril de 2011. Constatado erro na aplicação da alíquota, tendo aplicado a alíquota de 7% ao invés de 12% nas sucessivas saídas de mercadorias tributadas para outras Unidades da Federação. Valor do débito: R\$2.064,75. Multa de 60%.

Infração 06 – 02.10.01: Falta de recolhimento do ICMS substituído por diferimento. Saídas de sucatas de PVC e sucata de cobre para não habilitados ao regime de diferimento do ICMS, conforme NFs 3567 e 5657. Valor do débito: R\$27.768,05. Multa de 60%.

Infração 07 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de setembro a dezembro de 2009; janeiro, março a dezembro de 2010; janeiro a dezembro de 2011; janeiro a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$53.280,05. Multa de 60%.

Infração 08 – 07.15.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de dezembro de 2009; março a dezembro de 2010; março a dezembro de 2011; janeiro a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$313.805,41.

Infração 09 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, junho e dezembro de 2010; fevereiro, abril e outubro de 2011; maio, novembro e dezembro de 2012. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$34.173,60.

Infração 10 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de novembro de 2009; agosto e novembro de 2011; abril e maio de 2012. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$306,04.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 118 a 155, informando que, após analisar detidamente cada uma das infrações, imbuído da boa-fé que lhe é peculiar, reconhece a procedência parcial da autuação fiscal, promovendo o recolhimento integral das infrações 01, 02, 04, 05 e 10, além do pagamento parcial do débito relativo às infrações 03 e 07. Pugna pela juntada posterior do Requerimento de Parcelamento, a fim de comprovar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário reconhecido, nos termos do art. 151, VI, do CTN.

Quanto à infração 03, diz que constatou a procedência parcial da autuação, pelo que os respectivos valores foram devidamente incluídos no parcelamento de débito.

No que se refere às Notas Fiscais de números 1148, 2251 e 2266 alega que no mesmo período de apuração – abril de 2011 – identificou o equívoco cometido tendo, naquela oportunidade, providenciado a emissão da nota fiscal registrada sob o nº 2293 para regularização do erro cometido, oportunidade em que incluiu o correspondente débito do imposto no livro Registro de Saídas, no valor de R\$155.963,94.

Diz que o procedimento acima adotado é autorizado pela própria legislação de regência vigente à época dos fatos geradores (RICMS-BA/97), e que, prevendo a possibilidade do cometimento de erros de cálculo e classificação fiscal, por exemplo, possibilita ao contribuinte a emissão de novo

documento para lançamento do imposto que não foi pago em época própria. Ressalta que a Nota Fiscal 2293 faz expressa referência ao motivo da sua emissão, qual seja, a regularização do ICMS não destacado nas Notas Fiscais 2248, 2251 e 2266.

Especificamente em relação à NF 6822, diz que os autuantes afirmaram que teria havido falta de recolhimento do ICMS devido da operação abarcada pelo documento fiscal em questão. Informa que após analisar a referida nota fiscal, constatou que a operação em comento se refere a remessa de mercadorias para conserto, classificada no CFOP 6.916 (retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo). Diz que no campo “Informações Complementares” consta a observação “nota de retorno de remessa para conserto referente à NF 23.293, datada de 10/08/2012”. A esse respeito, cita as regras aplicáveis às operações de remessa de mercadorias para conserto vigentes à época da ocorrência dos fatos, transcrevendo o art. 280 do RICMS-BA/97.

Afirma que no caso em tela, recebeu a mercadoria para conserto devidamente acompanhada da NF 23.296, emitida pela Casa Silvestre Ltda., em 10/08/2012, cuja operação foi corretamente classificada no CFOP 6.915, que corresponde às remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo. Por se tratar de simples conserto, o defendant, no mesmo dia, dentro do prazo regulamentar, emitiu a NF 6822, para respaldar a remessa em devolução da mercadoria ao estabelecimento de origem, classificando-a corretamente no CFOP 6.916 e fazendo constar no campo “informações complementares” a observação de que o aludido documento fiscal se referia a Nota Fiscal de Retorno de remessa para conserto referente à NF 23.293, datada de 10/08/2012.

Quanto à infração 07, volta a mencionar que constatou a procedência parcial desta autuação, pelo que os respectivos valores foram devidamente incluídos no parcelamento de débito. Diz que a parte não reconhecida refere-se a materiais recebidos de estabelecimento do próprio impugnante, pelo que, entende que não ocorre o fato gerador do imposto. Também alega que se trata de insumos ou produtos intermediários, aplicados no processo produtivo, e não, destinados a consumo do estabelecimento impugnante.

Ressalta que uma parcela das operações em foco diz respeito a transferências de mercadorias entre estabelecimentos do próprio impugnante, como é o caso das Notas Fiscais de números 1392, 1869, 2512, 3012, 3861, 4891, 4892, 5006, 5192, 5739, conforme quadro que elaborou à fl. 127, indicando o CNPJ e Inscrição Estadual do emitente. Diz que as mencionadas notas fiscais foram remetidas pela sua filial localizada no município de São Paulo, pelo que, não apenas para as citadas notas fiscais, como também para as operações na planilha que elaborou, a autuação não tem meios de prosperar, porque houve apenas mera circulação das mercadorias, não tendo se operado o fato gerador do ICMS.

Reproduz o art. 155, inciso II da Constituição Federal e em relação ao tema tratado neste item da autuação, transcreve ensinamentos de Aliomar Baleeiro e Hugo de Brito Machado, além de J. X. Carvalho Mendonça. Também ressalta a consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF e diz que o posicionamento do STJ já se contra pacificado, tendo sido editada a Súmula 166/96.

O defendant apresenta o entendimento de que a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, ambos pertencentes ao mesmo contribuinte, não constitui fato imponível do ICMS, não fazendo nascer a obrigação de pagar o imposto.

Noutra vertente, o autuado alega que parte das operações fiscalizadas teve por objeto insumos ou produtos intermediários empregados em sua atividade e material de embalagem, conforme quadro que elaborou à fl. 138. São eles: RIBBON PARA IMPRESSÃO C110 X 74MM, AGULHA A 50-25 P/ COSTURA P SACO DE RAFIA/LINHA DE COSTURA – SACIS DE RAFIA, FILME DE PVC 40 MICRAS 55MM, APLICADOR DE FITA ADESIVA, FITA ADESIVA TRANSPARENTE; LINHA DE COSTURA SACOS DE RAFIA E PALETE DE MADEIRA PBR 1,00 X 1,20.

Afirma que de acordo com a legislação de regência da matéria, o ICMS relativo à diferença de alíquota só pode ser exigido em operações interestaduais realizadas pelo contribuinte do ICMS na

condição de consumidor final, em operações com bens destinados ao uso e consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Diz que a legislação, quando se refere ao direito de creditamento do ICMS, expressamente prevê a possibilidade de utilização de crédito no que tange a insumos, produtos intermediários e material de embalagem. Neste sentido, transcreve o art. 93, I, “b” do RICMS-BA/97 e art. 309, I, “b” do RICMS-BA/2012.

Informa que, para convencimento dos julgadores quanto à natureza dos materiais de embalagem, dos insumos e produto intermediário, reproduz a função desempenhada por cada um dos referidos materiais, a partir da descrição do seu processo produtivo, dividindo-o em etapas, em conformidade com o “Memorial Descritivo”.

Quanto à infração 08, alega que a exigência fiscal é improcedente, uma vez que:

- a) houve industrialização por encomenda, sendo inaplicável o instituto da antecipação parcial;
- b) trata-se de bens recebidos mediante transferência de estabelecimentos do próprio defendant, por isso, não há que se falar em fato gerador do ICMS;
- c) o instituto da antecipação parcial não se aplica às operações em que houve o recolhimento do ICMS antes do vencimento do imposto que seria devido por antecipação;
- d) a aplicação da multa em voga ofende aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Prosseguindo o defendant apresenta o entendimento de que não se aplica o instituto da antecipação parcial nas operações de remessa para industrialização por encomenda. Afirma que não houve qualquer aquisição, apenas remessa e retorno de produtos que já lhe pertenciam, e outra não pode ser a conclusão, senão, a de ser o instituto da antecipação parcial inaplicável aos casos em apreço.

O defendant tece comentários acerca da operação objeto da autuação, bem como em relação ao tratamento tributário aplicável às operações de industrialização por encomenda, previsto na Lei 7.014/96. Diz que na remota hipótese de os argumentos acima citados serem rejeitados pelos julgadores, por amor ao debate, demonstra que embora a fiscalização tenha avaliado a operação em questão de forma isolada, desconsiderando o processo de industrialização por encomenda, não haveria de se falar em antecipação do ICMS, uma vez que tais remessas sequer configuram fato gerador do tributo, não havendo o que ser antecipado.

Comenta sobre a transferência de bens entre estabelecimentos do próprio impugnante e afirma que a mera circulação física de mercadorias, não configura o fato gerador do ICMS. Diz que resta irrefutável a conclusão no sentido de que a antecipação parcial do ICMS prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96 e no art. 352-A do RICMS-BA/97 não incide nas entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos do impugnante situados em outra unidade da Federação.

Também apresenta o entendimento de que não se aplica o instituto da antecipação parcial nos casos em que a venda do bem ocorre no mesmo mês da entrada. Diz que o valor a ser antecipado não contempla a aplicação da alíquota sobre a margem de lucro que certamente é praticada na operação posterior de venda, cujo imposto correspondente apenas passa a ser devido até o dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência do seu fato gerador.

Considerando a hipótese de o defendant estar adstrito à antecipação parcial do ICMS nas operações objeto da infração 08, entende que não restam dúvidas de que o prazo para tal recolhimento apenas se esgotaria no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, tendo em vista que, ao longo de sua atividade empresarial, sempre preencheu os requisitos previstos no RICMS-BA.

Afirma que, ainda que se entenda que o defendant se encontrava adstrito ao instituto da antecipação parcial, na prática a suposta antecipação aconteceria posteriormente à quitação

normal do tributo, razão pela qual, em relação às referidas operações, entende que não são aplicáveis as normas relativas à antecipação parcial do ICMS.

Comenta, ainda, sobre a ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Diz que a aplicação de uma sanção tributária deve sempre guardar um vínculo com o objetivo de sua imposição, posicionando-se de forma proporcional entre o quantum da multa e o valor do tributo, bem como se atrelando ao grau de culpabilidade do agente.

Sobre o tema, cita o posicionamento da doutrina especializada e diz que o STF já se posicionou de forma desfavorável à cobrança de multas exorbitantes, por lhe atribuir um caráter confiscatório, conforme se observa nas ementas que transcreveu. Diz que restou demonstrado que o fato de o autuado não ter pago o valor que deveria ter sido recolhido a título de antecipação parcial do ICMS não poderia redundar na aplicação de penalidade equivalente a 60% do valor que deixou de ser antecipado aos cofres públicos. Afirma que a infração 08 não tem meios de prosperar, motivo pelo qual, sua improcedência total é medida que se impõe.

Por fim, no que tange aos itens 04, 05 e 10, cuja procedência foi reconhecida, o defendant pugna pela homologação e a consequente extinção dos créditos tributários. Sobre as infrações 01, 02, 03 (parcial), 06, 07 (parcial) e 09, pugna pela suspensão da exigibilidade dos créditos tributários em razão do parcelamento dos respectivos débitos.

Sobre as infrações 03 (parcial) 07 (parcial) e 08, pede a improcedência da autuação fiscal. Requer a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos alegados.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 298 a 301 dos autos, dizendo que o autuado reconheceu a procedência das infrações 01, 02, 04, 05, 06, 09 e 10. Reconheceu parcialmente as infrações 03 e 07 e impugnou a infração 08.

Quanto à infração 03, dizem que o autuado comprovou a emissão de Nota Fiscal complementar de nº 2293, para efeito de regularização do valor do ICMS das Notas Fiscais nº 2248, 2251 e 2266, conforme faz prova às fls. 189 e 190, e também confirmado na DMA. Em relação à Nota Fiscal nº 6822 entende que a alegação defensiva chega ser pueril. “Conserto” de fio de cobre (e produzido pelo estabelecimento). Salientam que devolução de um produto fora de especificação e sua posterior reposição é uma operação tributada. Agora, em relação a “conserto” de fio de cobre, entendem que se deve conhecer como é o processo de extrusão do vergalhão de cobre e sua transformação num fio de cobre. Dizem que o argumento não foi acatado, independente da natureza da operação descrita no documento fiscal.

Assim, quanto à infração 03, débito retificado (com a exclusão dos valores reclamados das Notas Fiscais nº 2248, 2251 e 2266), para R\$ 8.755,82, na forma do demonstrativo elaborado à fl. 299 dos autos.

Sobre a infração 07, afirmam que os argumentos defensivos não encontram sustentação na Legislação Tributária. Dizem que o autuado recebeu em transferência, da sua filial, mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. Essas operações, inclusive, são tributadas na origem. Ressaltam que é devida a exigência do ICMS correspondente à diferença de alíquota quando das entradas dessas mercadorias no estabelecimento, à luz art. 2º da Lei nº 7.014/96, que transcreveram.

Asseguram que as mercadorias elencadas pelo defendant à fl. 133, são materiais destinados a consumo do estabelecimento e não produtos intermediários, a exemplo de agulha para costura de saco, aplicador de fita adesiva.

Em relação à infração 08, dizem que se trata de matéria pacificada e que o autuado enviou matéria-prima e recebeu mercadoria destinada à revenda. Inclusive, dada à atividade industrial do autuado e sua filial, podem afirmar que ocorreu o mero envio de vergalhão de cobre e o

retorno de mercadoria já produzida pela filial de São Paulo, sem a efetiva utilização daqueles vergalhões. Ou seja, retorno de mercadoria em estoque da filial de São Paulo.

Informam que o processo de industrialização consiste na remessa de uma mercadoria e o retorno desta mesma mercadoria com suas características modificadas. O vergalhão de cobre, neste caso, é considerado como um bem fungível (dada à característica do estabelecimento dito “industrializador”).

Esclarecem que a antecipação parcial incide nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa. Dizem que o autuado recebeu da sua filial, fio de cobre destinado à comercialização, independente do tipo de operação de remessa. Anexam aos autos cópia do Parecer nº 04207/2009, datado de 13/03/2009, que trata da incidência do ICMS relativo à antecipação parcial no retorno de mercadoria para industrialização, quando o retorno da mercadoria for destinada à revenda.

Finalizam reafirmando que reconhecem tão somente a procedência parcial da infração 03, conforme novo demonstrativo de débito, mantendo integralmente o teor das infrações 07 e 08, pedindo a procedência parcial do presente Auto de Infração.

Intimado da informação fiscal, o defensor se manifestou às fls. 332 a 366, dizendo que a fiscalização reconheceu a improcedência do lançamento em questão, no que tange às notas fiscais de números 2248, 2251 e 2266, pelo que a discussão permanece apenas em relação ao ICMS referente à operação contemplada na nota fiscal 6822.

Repete a alegação de que a mencionada nota fiscal se refere a operação de remessa de mercadorias para conserto, citando o CFOP 6.916 e a observação constante no campo “informações complementares”. Diz que colacionou ao presente PAF a NF 6610, na qual resta atestado que o produto adquirido da Casa Silvestre Ltda. e posteriormente remetido para conserto se refere ao FIO SÓLIDO MACK BWF 4,00 AZUL 750V.

Informa que a Casa Silvestre Ltda., em 20/07/2012, adquiriu, dentre outros produtos, 1.000 metros do FIO SÓLIDO MACK BWF 4,00 AZUL 750V, tendo promovido o recolhimento integral do ICMS naquela operação. Possivelmente, em razão do transporte das mercadorias, foi identificado pelo destinatário que o referido produto encontrava-se danificado, pelo que, em 10/08/2012, promoveu a remessa para conserto, mediante emissão da NF 23.196.

Também informa que, por limitação do sistema, a nota de remessa para conserto não descreveu o produto com a mesma nomenclatura utilizada pelo defensor, destacando-se, todavia, de forma correta, a espessura do fio (4 mm), o NCM (85441100), a quantidade (1.000 m) o valor unitário (R\$0,8636) e o valor total (R\$863,60), informações que estão em consonância com a NF 6610.

Esclarece que ao receber o produto em questão, promoveu o conserto necessário, tendo devolvido a mercadoria devidamente acompanhada da NF 6822, emitida para acompanhar a operação de remessa em devolução, que ocorreu em 10/08/2012. Entende que restou demonstrado que foram atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação estadual e que o produto enviado para conserto se refere ao mesmo que foi anteriormente adquirido pela Casa Silvestre Ltda., por isso, não há que se falar em incidência do imposto. Nesse sentido, cita decisões do CONSEF, reproduzindo as ementas.

Sobre a infração 07, afirma que a parcela não reconhecida deve ser julgada improcedente porque se refere a materiais recebidos de estabelecimento do próprio defensor e porque se trata de insumos ou produtos intermediários, aplicados no seu processo produtivo, e não, destinados ao consumo do estabelecimento autuado.

Volta a relacionar as operações que dizem respeito a transferências de mercadorias e diz que a autuação não tem meios de prosperar porque houve apenas mera circulação física das

mercadorias, não tendo se operado o fato gerador do ICMS. Repete as demais alegações apresentadas na impugnação inicial, citando a doutrina e a jurisprudência do STF e STJ.

Diz que em razão da robustez dos argumentos defensivos os autuantes, na informação fiscal, não trouxeram fundamento capaz de combater as teses sustentadas nas razões defensivas, pelo que a infração em comento deve ser julgada improcedente.

Quanto à infração 08, o defendantre repete a alegação de inaplicabilidade da multa sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga a título de antecipação parcial. Volta a apresentar o entendimento de que não se aplica o instituto da antecipação parcial sobre as operações de remessa para industrialização por encomenda, transcrevendo artigos da legislação pertinente. Afirma que, a despeito do intuito do legislador no sentido de só submeter à antecipação parcial do ICMS as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, os autuantes lançaram o referido imposto em operações de industrialização por encomenda, que tem por objeto a simples remessa de bens de propriedade do defendantre, e não de mercadorias, por isso, entende que não há que se falar em aquisição.

Também comenta sobre a transferência de bens entre estabelecimentos da própria empresa, afirmando que houve mera circulação física de mercadorias, não tendo operado o fato gerador do ICMS, que somente se implementa com a circulação econômica ou jurídica do bem.

Reproduz a alegação defensiva de inaplicabilidade do instituto da antecipação parcial nos casos em que a venda do bem ocorre no mesmo mês da entrada, transcrevendo artigos do RICMS-BA/97 e RICMS-BA/2012, concluindo que a suposta antecipação ocorreria posteriormente à quitação normal do imposto, razão pela qual entende que não são aplicáveis as normas relativas à antecipação parcial em relação às aludidas operações.

Por fim, apresenta alegações relacionadas aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, reproduzindo os argumentos já apresentados na impugnação inicial, afirmando que restou demonstrado que o fato de não ter pago o valor devido a título de antecipação parcial não poderia redundar na aplicação de penalidade equivalente a 60% do valor que deixou de ser antecipado, não apenas por ofender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como também por atentar contra o patrimônio do manifestante, em vista da sua natureza confiscatória.

Pede a procedência parcial do presente Auto de Infração, para que restem totalmente afastadas as exigências consubstanciadas nos itens 03 (parcial), 07 (parcial) e 08 (integral). Reitera o pedido de juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos alegados, caso assim entenda esta Junta de Julgamento Fiscal.

VOTO

De acordo com as alegações defensivas, o autuado reconhece a procedência parcial da autuação fiscal, promovendo o recolhimento integral ou parcelamento do débito apurado nas infrações 01, 02, 04, 05, 06, 09 e 10, além do pagamento parcial do débito relativo às infrações 03 e 07. Dessa forma, considero procedentes os itens não impugnados, haja vista que não há lide a ser decidida.

A infração 03 trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de julho de 2010, abril, julho, setembro a dezembro de 2011; janeiro a abril, julho e agosto de 2012.

O defendantre alegou, que em relação às Notas Fiscais de números 1148, 2251 e 2266 identificou o equívoco cometido tendo, naquela oportunidade, providenciado a emissão da nota fiscal registrada sob o nº 2293 para regularização do erro cometido, oportunidade em que incluiu o correspondente débito do imposto no livro Registro de Saídas, no valor de R\$155.963,94.

Em relação à NF 6822, diz que a operação em comento se refere a remessa de mercadorias para conserto, classificada no CFOP 6.916 (retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou

reparo). No campo “Informações Complementares” consta a observação “nota de retorno de remessa para conserto referente à NF 23.293, datada de 10/08/2012”.

Os autuantes dizem que o autuado comprovou a emissão de Nota Fiscal complementar de nº 2293, para efeito de regularização do valor do ICMS das Notas Fiscais nº 2248, 2251 e 2266, conforme faz prova às fls. 189 e 190, e também confirmado na DMA. Em relação à Nota Fiscal nº 6822 afirmam que a devolução de um produto fora de especificação e sua posterior reposição é uma operação tributada. Dizem que o argumento não foi acatado, independente da natureza da operação descrita no documento fiscal.

Assim, quanto à infração 03, débito retificado (com a exclusão dos valores reclamados das Notas Fiscais nº 2248, 2251 e 2266), para R\$ 8.755,82, na forma do demonstrativo elaborado à fl. 299 dos autos.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal o defendantee esclareceu que a Casa Silvestre Ltda., em 20/07/2012, adquiriu, dentre outros produtos, 1.000 metros do FIO SÓLIDO MACK BWF 4,00 AZUL 750V, tendo promovido o recolhimento integral do ICMS naquela operação. Possivelmente, em razão do transporte das mercadorias, foi identificado pelo destinatário que o referido produto encontrava-se danificado, pelo que, em 10/08/2012, promoveu a remessa para conserto, mediante emissão da NF 23.196.

Para melhor entendimento da matéria em questão, vale reproduzir o artigo do RICMS-BA/2012:

Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:

I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (Conv. AE 15/74).

§ 1º Para a suspensão prevista no inciso I serão observadas as seguintes regras:

III - a remessa de mercadoria com suspensão do ICMS fica condicionada a que o retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, ocorra em até 180 dias, contados da data da saída do estabelecimento autor da encomenda, sendo que esse prazo poderá ser prorrogado até duas vezes, por igual período, em face de requerimento escrito do interessado, dirigido à repartição fiscal a que estiver vinculado.

O defendantee anexou ao presente processo (fl. 191) cópia da NF 6822 onde consta no campo “Informações Complementares” a observação “nota de retorno de remessa para conserto referente à NF 23.293, datada de 10/08/2012”. À fl. 192 encontra-se a cópia da NF 23.293, datada de 10/08/2012, constando como natureza da operação “Remessa Mercadoria ou Bem p/ conserto ou reparo”.

Considerando que em razão da suspensão do imposto, nas remessas e retorno de mercadorias objeto de conserto ou reparo, a Nota Fiscal emitida não conterá destaque do ICMS, tendo como natureza da operação "Remessa para conserto (ou...)”, devendo ser atribuído às mercadorias o preço correspondente ao valor da operação anteriormente realizada, ou seja, o valor da entrada é o mesmo valor que se atribui à saída para conserto.

Neste caso, entendo que devem ser acatadas as alegações e comprovações apresentadas pelo defendantee no sentido de excluir do levantamento fiscal o débito referente à Nota Fiscal 6822. Assim, do demonstrativo de débito à fl. 299, excluindo-se o imposto correspondente à mencionada nota fiscal, conforme demonstrativo à fl. 26, o valor exigido com data de ocorrência 31/08/2012 fica reduzido para R\$326,00 (429,63 – 103,63).

Acato o demonstrativo de débito elaborado pelos autuantes à fl. 299, com a retificação quanto à NF 6822 e concluo pela subsistência parcial deste item da autuação, no valor total de R\$8.652,19.

Infração 07: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de setembro a dezembro de 2009; janeiro, março a dezembro de 2010; janeiro a dezembro de 2011; janeiro a dezembro de 2012.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O defendente alegou que a parte não reconhecida desta infração refere-se a materiais recebidos de estabelecimento do próprio impugnante, pelo que, entende que não ocorre o fato gerador do imposto. Apresentou o entendimento de que a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, ambos pertencentes ao mesmo contribuinte, não constitui fato imponível do ICMS, não fazendo nascer a obrigação de pagar o imposto.

Observo que nas operações interestaduais, referentes a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, quando da entrada no estabelecimento destinatário, é devido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação. Vale salientar que o legislador constituinte não disse que o imposto relativo à diferença de alíquota recai sobre vendas.

No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Quanto à descrição dos fatos, verifico que foi utilizada a palavra aquisições, tendo sido empregada esta palavra no sentido amplo, compreendendo-se como entradas dos bens procedentes de outros Estados (art. 6º, I do RICMS/BA).

Vale ressaltar, que para efeito da legislação tributária, é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, conforme estabelece o § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, e a exigência de pagamento da diferença de alíquotas encontra amparo no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal; no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, não é acatada a alegação defensiva.

O autuado também alegou que se trata de insumos ou produtos intermediários, aplicados no processo produtivo, não destinados a consumo do estabelecimento impugnante. Que parte das operações fiscalizadas teve por objeto insumos ou produtos intermediários empregados em sua atividade e material de embalagem, conforme quadro que elaborou à fl. 138. São eles: RIBBON PARA IMPRESSÃO C110 X 74MM, AGULHA A 50-25 P/ COSTURA P SACO DE RAFIA/LINHA DE COSTURA – SACIS DE RAFIA, FILME DE PVC 40 MICRAS 55MM, APLICADOR DE FITA ADESIVA, FITA ADESIVA TRANSPARENTE; LINHA DE COSTURA SACOS DE RAFIA e PALETE DE MADEIRA PBR 1,00 X 1,20.

Observo que a apuração do que seja material de consumo ou produto intermediário não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. Materiais de consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo. É o caso dos materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Consideram-se também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não

integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais e uso ou consumo.

Os autuantes asseguram que as mercadorias que elencadas pelo defendant à fl. 133, são materiais destinados a consumo do estabelecimento e não produtos intermediários, a exemplo de agulha para costura de saco, aplicador de fita adesiva.

Em relação ao PALETE DE MADEIRA, foi exigido o imposto relativo à diferença de alíquota, conforme fl. 59, e o defendant não apresentou qualquer comprovação de que o referido material foi utilizado na embalagem das mercadorias que industrializou, sem devolução pelo destinatário.

Pelo que consta nos autos, especialmente o demonstrativo elaborado pelos autuantes, constato que se trata de materiais de consumo, haja vista que, conforme relatado pelos autuantes são materiais como tinta acrílica, armário de ferramentas, agulha para costura, rolamento nachi, reator, materiais elétricos, ferramentas para torno, saco para lixo adesivo juntas de motores. Constatase que estão incluídas peças de reposição de bens do ativo, necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, além de materiais de consumo, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Da análise efetuada a partir dos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo devido o imposto exigido a título de diferença de alíquotas. Concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

Infração 08: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de dezembro de 2009; março a dezembro de 2010; março a dezembro de 2011; janeiro a dezembro de 2011.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

O autuado alegou que a exigência fiscal é improcedente, uma vez que:

- e) houve industrialização por encomenda, sendo inaplicável o instituto da antecipação parcial;
- f) trata-se de bens recebidos mediante transferência de estabelecimentos do próprio defendant, por isso, não há que se falar em fato gerador do ICMS;
- g) o instituto da antecipação parcial não se aplica às operações em que houve o recolhimento do ICMS antes do vencimento do imposto que seria devido por antecipação;
- h) a aplicação da multa em voga ofende aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Os autuantes dizem que se trata de matéria pacificada e que o autuado enviou matéria-prima e recebeu mercadoria destinada à revenda. Inclusive, dada à atividade industrial do autuado e sua filial, pode afirmar que ocorreu o mero envio de vergalhão de cobre e o retorno de mercadoria já produzido pela filial de São Paulo, sem a efetiva utilização daqueles vergalhões. Ou seja, retorno de mercadoria em estoque da filial de São Paulo.

A antecipação parcial estabelecida no art. 12-A da Lei 7.014/96 não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não incidência, antecipação tributária ou substituição tributária que encerre a fase de tributação.

É devido o imposto a título de antecipação parcial em relação às mercadorias que, necessariamente sejam destinadas à comercialização no estabelecimento destinatário, ou seja, trata-se de um tipo de tributação relacionada à destinação da mercadoria afastando-se sua incidência quando se tratar de estabelecimento industrial, independente de sua condição ou do regime de apuração do ICMS, sempre que adquirir de outra unidade da federação matéria prima, produtos intermediários, material de embalagem ou quaisquer outros materiais para uso em seu processo de industrialização. Portanto, nos casos elencados pelo defendant não se enquadram nas exceções em que não se aplica a antecipação parcial.

Sobre o argumento defensivo de que na transferência de bens entre estabelecimentos do próprio impugnante a mera circulação física de mercadorias, não configura o fato gerador do ICMS, já foi comentado neste voto, e o valor do imposto a título de antecipação parcial do ICMS, é correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias para comercialização.

O defendant apresentou o entendimento de que não se aplica o instituto da antecipação parcial nos casos em que a venda do bem ocorre no mesmo mês da entrada. Afirmou que o valor a ser antecipado não contempla a aplicação da alíquota sobre a margem de lucro que certamente é praticada na operação posterior de venda, cujo imposto correspondente apenas passa a ser devido até o dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência do seu fato gerador, e que o prazo para recolhimento da antecipação parcial apenas se esgotaria no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento.

É concedido ao contribuinte o benefício para recolhimento da antecipação parcial até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, mediante o cumprimento das condições contidas na legislação, ou seja, a lei estabelece a possibilidade de se estender o prazo para recolhimento do imposto após a existência do fato gerador da obrigação tributária.

Neste caso, constata-se a existência de dois fatos geradores distintos: a antecipação parcial devida pelas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, e o ICMS chamado de “ICMS Normal” incidente nas operações de saídas, cujo pagamento deve ser efetuado até o dia 09. Ao apurar o imposto através do regime da conta corrente fiscal e efetuar pagamento do saldo devedor encontrado, na data prevista na legislação, não anula a obrigação que se originou quando da entrada da mercadoria. Portanto, resta comprovado que é devido o imposto referente à antecipação parcial, na entrada das mercadorias neste Estado.

O defendant também alegou que a aplicação da multa de 60% do valor do imposto representa ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Disse que a aplicação de uma sanção tributária deve sempre guardar um vínculo com o objetivo de sua imposição, posicionando-se de forma proporcional entre o quantum da multa e o valor do tributo, bem como se atrelando ao grau de culpabilidade do agente.

A penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial encontra-se no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96 que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, ao contrário do alegado pelo defendant, foi constatado imposto não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que de acordo com o § 1º do mencionado art. 42 da Lei 7.014/96, “no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é

dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.

Portanto, houve descumprimento da legislação do ICMS, restando provado que o autuado não efetuou o recolhimento do imposto devido, nos prazos regulamentares, caracterizando o prejuízo pelo não recolhimento tempestivamente do tributo devido.

Vale salientar que ao sujeito passivo cabe observar e cumprir as determinações previstas na legislação tributária, e não pode ser aceito que o contribuinte pretenda definir a forma de apurar e recolher o tributo devido. Mantida a exigência fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0067/14-4**, lavrado contra **COBREMACK INDÚSTRIA DE CONDUTORES ELÉTRICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$233.830,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no total de **R\$348.285,05**, previstas no art. 42, incisos II, “d”, IX e XI da mencionada Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

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, 03 de junho de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA