

**PROCESSO** - A. I. N° 089034.0009/14-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS – EIRELI  
**RECORRIDOS** - SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS – EIRELI e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0180-01/14  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/10/2017

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0232-11/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO DE ICMS EFETUADO A MENOS EM VIRTUDE DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Perícia realizada por fiscal estranho ao feito. Acatamento da planilha realizada pelo Contribuinte. Infração procedente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato não impugnado objetivamente pelo sujeito passivo. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DOCUMENTO FISCAL ESCRITURADO EM DUPLICIDADE. Fato descrito de forma inadequada. Provado que o documento fiscal não foi escriturado “em duplicidade”, conforme acusação fiscal, tendo sido escriturado apenas uma vez. Na informação fiscal, foi revelado fato diverso, considerando a autoridade fiscal que o contribuinte não teria direito à totalidade do crédito mas apenas à parte do crédito relativo à energia consumida na produção industrial. Se esse era o motivo da glosa do crédito, a descrição da infração teria de ser precisa nesse sentido, com a devida fundamentação, para que o contribuinte, caso discordasse do critério adotado pelo Fisco, pudesse se defender da imputação. Não se admite mudança do fulcro da imputação no curso do processo. Lançamento nulo por inobservância do devido procedimento legal. b) AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Fato não impugnado objetivamente pelo sujeito passivo. c) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE DIFERIMENTO DO IMPOSTO DESACOMPANHADAS DO COMPROVANTE DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. APARAS DE SACOLAS DE PLÁSTICO. Fato não impugnado objetivamente pelo sujeito passivo. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. MULTA PERCENTUAL SOBRE PARCELA DO IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER PAGA POR ANTECIPAÇÃO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS CUJA SAÍDA POSTERIOR FOI TRIBUTADA NORMALMENTE. A antecipação parcial é devida apenas em se tratando de mercadorias adquiridas para comercialização em sentido estrito. Se as mercadorias são destinadas a industrialização, não incide a previsão legal. O autuado é uma empresa industrial, CNAE 2222-6/00 - fabricação de embalagens de material plástico. Nos próprios papéis de trabalho consta que a atividade

do autuado é a fabricação de embalagens de material plástico, e no demonstrativo fiscal os autuantes assinalaram que as operações foram feitas com o CFOP 2101, que corresponde exatamente a “Compra para industrialização”. Está portanto demonstrado nos autos que as compras não foram para “comercialização”. Sendo assim, o imposto lançado é indevido. 5. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS DE APARAS DE PLÁSTICOS. Trata-se de insumos recebidos de terceiros para industrialização por encomenda. Tais remessas chegam com suspensão da incidência do imposto. Uma vez efetuada a industrialização, o autuado devolve aos encomendantes os produtos acabados, confeccionados com os insumos recebidos, e também devolve os insumos remanescentes, as sobras. A industrialização efetuada pelo autuado não constitui um “serviço”, pois a transformação é um processo industrial, de modo que, na saída dos produtos industrializados, o estabelecimento industrializador deve proceder em conformidade com o art. 618 do RICMS/97, emitindo Nota Fiscal em nome do autor da encomenda, na qual há de constar o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, devendo essa Nota Fiscal conter o destaque do ICMS sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, compreendendo a mão de obra e os materiais aplicados na industrialização da encomenda (RICMS/97, art. 618, II). Quanto aos insumos recebidos do autor da encomenda para serem empregados na industrialização – no presente caso, aparas de plásticos –, esses materiais chegam com suspensão da incidência do imposto (RICMS/97, art. 615, “caput” e § 1º) e voltam também com suspensão (art. 615, § 2º, II), de modo que só há incidência do imposto sobre o valor acrescido (art. 615, § 2º, “caput”). Havendo sobras de insumos, estes retornam ao estabelecimento autor da encomenda como vieram, isto é, com suspensão da incidência do imposto (art. 615, § 2º, II). O lançamento do imposto é indevido, pois os materiais retornam aos estabelecimentos autores das encomendas com suspensão da incidência do imposto, nos termos do art. 615, § 2º, II, do RICMS/97. 6. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS SEM DESTAQUE DO IMPOSTO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Fato descrito de forma ambígua. Na verdade, de acordo com um adendo feito em seguida à descrição inicial, o que teria havido seria a falta de recolhimento do imposto nas saídas interestaduais de mercadorias industrializadas pelo estabelecimento sem destaque do imposto nos documentos fiscais. Porém foi feita prova de que os

documentos contêm o destaque do imposto e foram escriturados no Registro de Saídas. Infração não caracterizada. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/01/2014, exige crédito tributário em decorrência das seguintes infrações:

1. *Recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), sendo lançado imposto no valor de R\$ 123.233,46, com multa de 60%;*
2. *Falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.019,09, com multa de 60%;*
3. *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal escriturado em duplicidade, sendo glosado crédito no valor de R\$ 16.323,69, com multa de 60%;*
4. *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de R\$ 691,41, com multa de 60%;*
5. *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto – aparas de sacolas plásticas (sucatas) procedentes de São Paulo e Minas Gerais, sem apresentação da GNRE –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.730,62, com multa de 60%;*
6. *“Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente” – multa de R\$ 4.539,56;*
7. *Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nas sucessivas saídas de aparas de plásticos (sucatas) para contribuintes localizados em outros Estados, sendo lançado tributo no valor de R\$ 36.819,16, com multa de 60%;*
8. *Recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – saídas interestaduais de mercadorias industrializadas pelo estabelecimento sem destaque do imposto nos documentos fiscais – sendo lançado tributo no valor de R\$ 45.225,91, com multa de 60%.*

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal entendeu pela Procedência Parcial do Auto de Infração nos seguintes termos:

## VOTO

*O presente Auto de Infração compreende 8 lançamentos.*

*O lançamento do item 1º diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).*

*O contribuinte alegou na defesa que a fiscalização teria sido feita de forma equivocada, pois a diferença apurada seria inexistente, e para provar isso anexou à defesa planilha de cálculo do incentivo e cópia do Registro de Apuração do ICMS.*

*Na informação fiscal, um dos autuantes contrapôs que o argumento da defesa se baseia na simples apresentação de planilhas às fls. 102/113, já analisadas no curso da ação fiscal, e sua elaboração não atendeu à legislação do Desenvolve, para a correta apuração do incentivo, motivo pelo qual na conclusão da fiscalização foi elaborada a planilha às fls. 10-11 e os demonstrativos às fls. 12/52, comprovando os recolhimentos a menos calculados pela empresa.*

*Como se vê, tanto a defesa como a informação fiscal são genéricas: a defesa alega que o levantamento fiscal contém erros, mas não aponta objetivamente quais os erros; por sua vez, a autoridade autuante na informação fiscal apenas diz que a planilha apresentada pela defesa não atende à legislação do Desenvolve, mas não informa em que ponto não atende à referida legislação.*

*O contribuinte conclui sua defesa dizendo que, ao realizar apuração dos lançamentos, os responsáveis pela empresa verificaram que houve “alguns equívocos” no levantamento realizado pelo preposto fiscal, o que macula as imputações, e isso pode ser constatado mediante perícia, cuja realização requer.*

*Tal alegação é feita de forma vaga, sem dizer a qual item se refere, não sendo indicado objetivamente nenhum dos alegados equívocos.*

*Indefiro o pedido de perícia, pois a defesa não fundamentou de forma eficaz suas razões quanto à necessidade de tal medida, haja vista que não apresentou evidências nem apontou onde estaria o erro alegando, tendo apenas alegado que teriam sido verificados “alguns equívocos”. Os autuantes descreveram o fato e apresentaram memória dos cálculos em planilhas cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Cabia a este, portanto, apontar eventuais erros e fundamentar suas alegações com arrimo nas regras atinentes ao regime do Desenvolve. A simples alegação da existência de equívocos não descaracteriza a presunção de legitimidade do procedimento fiscal. Mantenho o lançamento do item 1º.*

*O item 2º também foi impugnado de forma genérica, limitando-se a defesa a dizer que ele não é menos improcedente que os demais. O fato está demonstrado nos autos. Mantenho o lançamento.*

*Quanto ao item 3º, o contribuinte nega que tivesse havido utilização de crédito em duplicidade relativamente à Nota Fiscal-Fatura 322933. Juntou prova de que a escrituração da referida Nota foi feita de maneira correta, conforme cópia do Registro de Entradas e do Registro Apuração. Sustenta que a referida Nota, no valor de R\$ 120.916,23, foi escriturada corretamente, gerando crédito fiscal no valor de R\$ 15.528,30, diferentemente do que foi acusado pela fiscalização.*

*Ao prestar a informação fiscal, um dos autuantes mudou o fulcro da imputação, dizendo que o contribuinte estaria tentando confundir o órgão julgador, ao anexar cópia da Nota Fiscal-Fatura da COELBA e cópia do Registro de Entradas, pois o que ocorre que o autuado se credita de 50% do consumo de energia que é atribuído à produção industrial, e portanto não poderia creditar-se do valor total.*

*A imputação fiscal é de utilização indevida de crédito fiscal referente à escrituração de documento fiscal em duplicidade. Obviamente, um documento fiscal é escriturado em duplicidade quando o contribuinte lança o mesmo documento duas vezes. Isso não ocorreu neste caso. De acordo com as cópias do Registro de Apuração e do Registro de Entradas às fls. 114 e 151, a referida Nota Fiscal-Fatura 322933, cópia às fls. 152-153, foi escriturada apenas uma vez, e não duas, não havendo por conseguinte a alegada escrituração “em duplicidade”. Observo inclusive que o contribuinte se creditou a menos, pois foi destacado no documento o imposto no valor de R\$ 15.606,31 (fl. 153), e o contribuinte se creditou de apenas R\$ 15.528,30 (fl. 151).*

*Caso a fiscalização considerasse que o contribuinte não teria direito à totalidade do crédito mas apenas à parte do crédito relativo à energia consumida na produção industrial, teria de acusar precisamente isso na autuação, com a devida fundamentação, para que o contribuinte, caso discordasse do critério adotado pelo fisco, pudesse se defender da imputação.*

*Em suma, o fato imputado neste caso nada tem a ver com o real motivo da autuação, somente revelado por ocasião da informação fiscal. O lançamento é nulo por inobservância do devido procedimento legal.*

*A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento relativamente ao item 3º. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.*

*Os itens 4º e 5º, a exemplo do item 2º, foram igualmente impugnados de forma genérica, limitando-se a defesa a dizer que eles não são menos improcedentes que os demais. Os fatos estão demonstrados nos autos. Mantenho os lançamentos.*

*O item 6º refere-se a uma multa incidente sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados que teriam sido adquiridas para comercialização, com saída posterior tributada normalmente.*

*A antecipação parcial é devida apenas em se tratando de mercadorias adquiridas para comercialização em sentido estrito. Se as mercadorias são destinadas a industrialização, não incide a previsão legal.*

*O autuado alegou que as mercadorias em questão são sacolas com defeito de fabricação, não servindo por isso para serem vendidas, e foram compradas como insumo para fabricação de novos produtos. Explica que as referidas sacolas foram derretidas e transformadas em matéria-prima que serviram como insumo para industrialização de produtos próprios. Afirma que sua empresa não comercializa qualquer tipo de produto que não seja de fabricação própria, pois não atua como revendedora. Aduz que esses fatos são comprovados pela documentação que instrui a defesa, restando assim afastada a incidência da multa.*

*De fato, o autuado é uma empresa industrial. No sistema de informações do contribuinte (INC) consta que o ramo de atividade do autuado é a fabricação de embalagens de material plástico, CNAE 2222-6/00 (vide fls. 53/58). O próprio fiscal autuante assinalou nos papéis de trabalho que a atividade do autuado é a “Fabricação de embalagens de material plástico” (vide, por exemplo, fls. 12, 16, 23, 27, 33, 36, 39, 42, 45, 48, 52). Aliás, no demonstrativo fiscal à fl. 64, onde estão especificadas as operações objeto deste item 6º, os fiscais assinalaram o CFOP 2.101, que corresponde exatamente a “Compra para industrialização”. Está portanto demonstrado nos*

*autos que as compras não foram para “comercialização”. Sendo assim, o imposto lançado é indevido.*

*O item 7º acusa falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nas sucessivas saídas de aparas de plásticos (sucatas) para contribuintes localizados em outros Estados.*

*O autuado alega que efetua industrialização por encomenda de terceiros. Para isso, recebe aparas de plásticos para transformação em outros produtos plásticos, em sua maioria sacolas plásticas. Sua empresa recebia dos clientes aparas plásticas em remessas para industrialização, pelo CFOP 5.901, e depois as aparas eram moídas e reprocessadas, gerando novos produtos (sacolas plásticas), os quais eram devolvidos ao remetente, devidamente acobertados por Nota de retorno, com o CFOP 6.902, sendo que era cobrado o valor da mão de obra utilizada nesse processo industrial, que a seu ver seria uma prestação de serviço. Embora a conclusão da defesa esteja equivocada, ao considerar que essa industrialização seria um serviço tributável pelo ISS, tal conclusão não importa neste caso, pois essa matéria é objeto do item seguinte (item 8º). Aqui neste item 7º o que está em discussão é a cobrança do imposto sobre as aparas que sobraram da industrialização sob encomenda.*

*Apesar da forma como foi conduzida a defesa, mas analisando-se o fato em face dos papéis de trabalho às fls. 65/67 e dos documentos apresentados pela defesa às fls. 156/376, e à luz da legislação que disciplina as remessas para industrialização por encomenda e os respectivos retornos, chego às seguintes conclusões:*

- a) o contribuinte recebe de terceiros aparas de plásticos para industrialização, por encomenda dos remetentes, consistindo tal industrialização na transformação dos aludidos insumos em outros produtos plásticos, em sua maioria sacolas plásticas;*
- b) essas remessas vêm com suspensão da incidência do imposto;*
- c) uma vez efetuada a industrialização, o autuado devolve aos encomendantes os produtos acabados, confeccionados com os insumos recebidos, e também devolve as aparas remanescentes, as sobras;*
- d) quanto ao tratamento fiscal a ser dado aos produtos acabados, embora esse aspecto não tenha relação específica com o caso em discussão, cumpre assinalar que a industrialização efetuada pelo autuado não constitui um “serviço”, como alega a defesa – a transformação é um processo industrial, de modo que, na saída dos produtos industrializados, o estabelecimento industrializador deve proceder em conformidade com o art. 618 do RICMS/97, emitindo Nota Fiscal em nome do autor da encomenda, na qual há de constar o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, devendo essa Nota Fiscal conter o destaque do ICMS sobre o valor total cobrado do autor da encomenda (RICMS/97, art. 618, II);*
- e) pelo visto, de acordo com o enunciado do inciso II do art. 618, na saída do produto acabado com destino ao autor da encomenda a incidência do imposto recai apenas sobre o “valor total cobrado do autor da encomenda”, compreendendo a mão de obra e os materiais aplicados na industrialização da encomenda;*
- f) e chego agora ao ponto que interesse no item 7º deste Auto: os insumos recebidos do autor da encomenda para serem empregados na industrialização – no presente caso, aparas de plásticos. Esses materiais vieram com suspensão da incidência do imposto (RICMS/97, art. 615, “caput” e § 1º). Como vieram com suspensão, voltam com suspensão (art. 615, § 2º, II), de modo que só há incidência do imposto sobre o valor acrescido (art. 615, § 2º, “caput”). Se toda a matéria-prima enviada para industrialização foi consumida, não sobrando nada, procede-se na forma do art. 618: informa-se na Nota Fiscal o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda (art. 618, I, “b”), destacando-se porém o imposto apenas sobre o valor cobrado do autor da encomenda (art. 618, II). Por outro lado – e este é precisamente o caso do item 7º deste Auto –, havendo sobras de insumos, estes retornam ao estabelecimento autor da encomenda como vieram, isto é, com suspensão da incidência do imposto (art. 615, § 2º, II).*

*Conclusão: o lançamento do item 7º deste Auto é indevido, pois os materiais retornam aos estabelecimentos autores das encomendas com suspensão da incidência do imposto, nos termos do art. 615, § 2º, II, do RICMS/97.*

*No item 8º, os autuantes descreveram o fato de forma ambígua. Primeiro, acusam o autuado de “Recolher a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto”, mas na verdade, de acordo com um adendo feito em seguida, o que teria havido seria a falta de recolhimento do imposto nas saídas interestaduais de mercadorias industrializadas pelo estabelecimento sem destaque do imposto nos documentos fiscais.*

*O autuado defendeu-se demonstrando que todas as saídas de mercadorias acobertadas pelo CFOP 6.101 foram devidamente escrituradas e tiveram seu imposto destacado e recolhido, conforme cópia do Registro de Saídas e das Notas Fiscais.*

*De fato, analisando-se as provas às fls. 378/431, os documentos contêm o destaque do imposto e foram escriturados no Registro de Saídas.*

*O fiscal que prestou a informação limitou-se a dizer que as provas dos recolhimentos a menos estão comprovadas nos demonstrativos às fls. 71/73. Porém demonstrativos não provam nada. Demonstrativos apenas*

*relatam elementos. De acordo com os documentos fiscais, o autuado destacou o imposto. Os documentos estão escriturados. Infração não caracterizada.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Com base 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, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Inconformada, a empresa recorrente interpôs Recurso Voluntário visando à reapreciação da Decisão de piso.

Em suas razões recursais, a recorrente, quanto à infração 1, alega que o acórdão recorrido não acatou sua defesa por entender que não existia justificativa suficiente para o afastamento desta infração.

Informa que, apesar do julgador de piso entender que inexistem provas suficientes para determinar quem está correto diante das alegações postas nos autos processuais, o acórdão negou o pedido de diligência formulado pela recorrente, julgando simplesmente procedente a infração, ferindo o primado da Segurança Jurídica.

Alega que, conforme as peças que instruem o processo, o autuante não junta aos autos qualquer documento que leve a recorrente a identificar como o mesmo chegou aos valores apurados e apresentados em sua planilha. Afirma que o preposto fiscal apenas junta aos autos os valores que alega serem devidos, sem, contudo, identificar quais critérios utilizou para realizar aquela apuração.

Atesta que não lhe restou outra saída a não ser realizar novamente a apuração do ICMS nos moldes conferidos pela Legislação pertinente ao DESENVOLVE. Informa que, de posse do livro de apuração, realizou, por meio de contador diverso ao que havia realizado a apuração para o período fiscalizado, e constatou que os valores apurados pelo autuante não correspondem à realidade dos fatos.

Aduz que não sabe como o autuante chegou a valores tão exorbitantes, vez que o mesmo não comprova ou menciona como chegou aos mesmos. Informa que juntou em sua peça de defesa cópia do livro de Registro de Apuração do ICMS, utilizado para chegar aos valores por ele apurados, cuja planilha anexa novamente ao recurso.

Deste modo, critica a decisão da Junta por não ter realizado a diligência, e aponta que a ausência de elementos suficientes a determinar o valor do imposto motiva a nulidade do lançamento, nos moldes do art. 18 do RPAF.

Observa que o preposto autuante utilizou-se de planilha de apuração que foi confeccionada, à época, por pessoa diversa a qual realizou a planilha acostada à defesa pela recorrente. Verifica, ainda, que na planilha anteriormente entregue ao fiscal, foram lançados valores de ICMS de forma incorreta, o que foi corrigido pela contabilidade da empresa, a qual, inclusive, chegou a valores a serem recolhidos pelo Contribuinte, os quais não o nega, mas apenas afirma que são muito inferiores aos valores lançados pelo autuante.

Assim, suscita a nulidade da infração, conforme art. 18 do RPAF ou, eventualmente, a conversão do feito em diligência pelo quanto alegado.

Em relação às infrações 2, 4 e 5 afirma que as mesmas também podem ter sua improcedência facilmente comprovada pela realização de perícia por fiscal estranho ao feito.

Por fim, pugna pela improcedência total do Auto de Infração.

Os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para análise e parecer.

Da análise dos autos, a Procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa entendeu pela necessidade conversão do feito em diligência em relação à infração 01 para que fosse analisada a planilha apresentada às fls. 463 a 493, já que as infrações 02, 04 e 05 foram contestadas de forma genérica, sem qualquer argumento ou elemento capaz de ensejar modificação de julgamento.

Em sessão de pauta suplementar realizada em 26 de março de 2015, esta 1ª CJF converteu o feito

em diligência ao fiscal autuante, para adoção das seguintes providências:

- a) Anexar aos autos a Resolução do DESENVOLVE 153/2006;
- b) Verificar se os cálculos da planilha do Recorrente de fls. 465/476 foram realizados com base na Instrução Normativa (IN) 27/2009, tomando por base as informações constantes do livro Registro de Apuração do imposto;
- c) Reformular, se for o caso, a planilha de fls. 10/12 adequando à IN 27/2009.

Em cumprimento à diligência, os fiscais autuantes anexaram cópia da Resolução DESENVOLVE 153/2009, bem como verificaram que os cálculos da planilha de fls. 10 e 11 foram elaborados com base na Instrução Normativa 27/2009, pelo que foram mantidos os seus valores.

Ademais, informam que, caso não tenha havido convencimento por parte do Relator, são favoráveis ao encaminhamento do PAF a auditor fiscal estranho ao feito para que se revise os valores ali apurados e confronte com os contestados pela autuada.

Em manifestação à realização da diligência, o Contribuinte aponta o não cumprimento integral da diligência, vez que os autuantes apenas negaram os fatos postos pela autuante em sede de recurso, sem qualquer fundamentação legal para tanto. Afirma que sua realização foi completamente inócua, em nada servindo para esclarecer as dúvidas.

Contesta o posicionamento da diligência em relação à infração 3, a qual nem foi objeto da diligência, no momento em que questiona a veracidade da nota fiscal de serviço juntada pelo contribuinte sem qualquer prova palpável ou indício para tanto, numa evidente tentativa de manter sua autuação (a qual não tem procedência) a qualquer custo.

Quanto a apuração da planilha acostada pelo Recorrente, afirma que o autuante resume-se a questionar e demonstrar sua insatisfação com a solicitação.

Afirma que, se o autuante entende que a planilha apresentada pelo contribuinte não corresponde as Normas Legais, este deveria apontar onde a mesma encontra-se equivocada, e não simplesmente dizer que as planilhas acostadas por ele encontram-se em acordo com a Instrução Normativa.

Assim, conclui pela total improcedência do Auto de Infração.

Em parecer da lavra do Procurador Dr. Elder dos Santos Verçosa, diante de tais acontecimentos, o mesmo entende que se afigura mais apropriado acolher a sugestão do próprio autuante e remeter o PAF para fiscal estranho ao feito, a fim de que atenda à parte da solicitação do Colegiado Julgador que restou pendente, notadamente o item 3 da diligência.

Assim, em sessão realizada em 31/03/2016, o processo foi novamente convertido em diligência, dessa vez à inspetoria de origem para encaminhamento à fiscal estranho ao feito, para a adoção das devidas procedências pendentes:

- a) Verificar se os cálculos da planilha do Recorrente de fls. 465/476 foram realizados com base na Instrução Normativa (IN) 27/2009, tomando por base as informações constantes do livro Registro de Apuração do imposto;
- b) Reformular, se for o caso, a planilha de fls. 10/12 adequando à IN 27/2009.

Em cumprimento à diligência solicitada, o fiscal diligente estranho ao feito Dijalma Moura de Souza manifestou-se da seguinte maneira: *analisando os demonstrativos elaborados pelos autuantes e confrontando com o apresentado pela autuada; assim como os Arquivos Magnéticos e livros fiscais, em especial o livro de Registro e Apuração do ICMS, identificamos que os autuantes não consideraram os valores registrados no livro de Registro de Apuração do ICMS sob o CFOP 1352 e 1360, Aquisição de Serviço de Transporte, além de não considerar o valor acrescido por industrialização realizada por outra empresa. Outras divergências ocorreram devido a erro de fórmula na planilha elaborada pelos autuantes (fls. 10/11); assim como a inclusão ou exclusão de valores concatenados nas linhas “Estorno de Débito” e “Outros Débitos”, no mesmo levantamento fiscal supracitado.*

Em síntese, o fiscal diligente considerou os demonstrativos refeitos pela autuada e os valores ali consignados (fls. 463/476), vez estarem em acordo com o Decreto nº 8205/12 e instruções normativas inerentes.

Assim, refez o demonstrativo de débito com a redução da exigência de R\$123.233,46 para R\$60.710,17, conforme apuração do Contribuinte.

Em manifestação à diligência, a empresa recorrente informa existirem ainda divergências entre os valores calculados pelo autuante e pela defendente, isto porque quando da apuração do imposto pelo autuado, o mesmo deixa de considerar a existência de créditos aos quais fazia jus o Contribuinte, especificamente nos períodos de 07, 09, 11 e 12/2010, requerendo a consideração dos créditos por este Órgão Julgador.

Em Parecer definitivo da lavra do Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, o mesmo entendeu que, diante da diligência realizada de fl. 534, restou duvidoso o expurgo das operações referentes ao CFOP 1352, lançados no demonstrativo do recorrente à fl. 472 como operações de entrada vinculadas ao projeto, em face do excerto de exclusão trazido no item 2.2.12 da Instrução Normativa 27/09 que excepciona operações como operações vinculadas ao projeto (CNVP).

Deste modo, com base no art. 118, §3º do RPAF, o i. Representante da PGE opinou pela realização de nova diligência para esclarecer o acolhimento dos demonstrativos laborados pelo recorrente, especialmente no que toca as operações CFOP 1352.

Em Sessão de Julgamento realizada em 03 de agosto de 2017, analisando a solicitação do opinativo e a diligência realizada pelo fiscal estranho ao feito, em conjunto com a IN 27/2009, notou-se que o procedimento adotado pelo fiscal diligente estava em conformidade com o disposto na IN 27/2009, sendo devida a inclusão do CFOP 1352 na apuração do cálculo, estando o processo apto para julgamento.

Em Sessão de Julgamento realizada em 10 de agosto de 2017, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior proferiu em mesa que, após as discussões travadas sobre a matéria, restou claro o entendimento sobre as operações de entrada vinculadas ao projeto, não havendo mais necessidade de realização de Diligência para esclarecimentos.

## VOTO

Inicialmente, analisemos o Recurso de Ofício.

As reduções ocorridas neste Auto de Infração dizem respeito às infrações 3, 6, 7 e 8.

*3- Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal escriturado em duplicidade, sendo glosado crédito no valor de R\$ 16.323,69, com multa de 60%;*

Entendeu o julgador de piso que a imputação fiscal não condiz com o caso em apreço, visto que, após análise das cópias do Registro de Apuração e do Registro de Entradas às fls. 114 e 151, a Nota Fiscal-Fatura nº 322933 (fls. 152-153), foi escriturada apenas uma vez, não havendo que se falar em escrituração “em duplicidade”.

Entendeu a Junta, acertadamente, pela nulidade da infração, visto que a segurança jurídica e a ampla defesa estavam visivelmente comprometidas, a partir do momento em que, na informação fiscal, o autuante quis manter a procedência da infração com base em justificativa que não era compatível com a tipificação da infração.

Assim, entendo pela Nulidade da infração 3, nos mesmos termos da decisão de piso.

*6- “Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente” – multa de R\$ 4.539,56;*

Nesta infração, o nobre julgador aponta que a antecipação parcial é devida apenas em se tratando de mercadorias adquiridas para comercialização em sentido estrito. Se as mercadorias são destinadas a industrialização, não incide a previsão legal.

Restou comprovado na instrução do Auto de Infração que as compras das sacolas de plástico



com defeito não foram destinadas a comercialização, mas sim como insumos para a produção de novas sacolas de plástico, atividade-fim da empresa autuada. Fato este observado pelo Julgador, o qual pesquisou no sistema de informações do contribuinte (INC), e observou que o ramo de atividade do autuado é a fabricação de embalagens de material plástico, CNAE 2222-6/00 (fls. 53/58).

Assim, inconteste a Improcedência da infração 6, visto que tais materiais não sofrem tributação por serem insumos e não produtos comercializados.

*7- Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nas sucessivas saídas de aparas de plásticos (sucatas) para contribuintes localizados em outros Estados, sendo lançado tributo no valor de R\$ 36.819,16, com multa de 60%;*

Ressalta o julgador de piso que tal infração diz respeito tão somente às aparas que sobraram da industrialização sob encomenda.

Como restou demonstrado nos autos, a empresa autuada recebe as aparas de plástico (com suspensão de incidência do ICMS) de uma empresa contratante, a qual objetiva a industrialização deste material em sacolas plásticas. Acredita a Recorrente que tal atividade é uma prestação de serviço, mas como bem observado pela Junta, tal atividade de industrialização para terceiros foi abordada pelo RICMS de 1997 (art. 618 e seguintes), devendo ser aplicada a norma vigente à época dos fatos.

Vislumbra-se após a observação do conjunto probatório da empresa recorrente, que as saídas das aparas de plástico, as quais chegam com suspensão do tributo, são as sobras não utilizadas no processo de industrialização, que retornam à empresa contratante também com suspensão do tributo, conforme preleciona o art. 615, § 2º, II do RICMS/97.

Deste modo, concordo com a Improcedência da infração 7, em conformidade com o explicitado no voto da Junta.

*8- Recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – saídas interestaduais de mercadorias industrializadas pelo estabelecimento sem destaque do imposto nos documentos fiscais – sendo lançado tributo no valor de R\$ 45.225,91, com multa de 60%.*

Conforme documentação acostada, o Contribuinte comprovou que todas as saídas de mercadorias acobertadas pelo CFOP 6.101 foram devidamente escrituradas e tiveram seu imposto destacado e recolhido, conforme cópia do Registro de Saídas e das Notas Fiscais.

O julgador de piso, depois de analisar as provas, comprovou que os documentos apresentados pelo Recorrente em sede de defesa inicial (fls. 378/431), contêm o destaque do imposto e foram escriturados no Registro de Saídas, não havendo que se falar em recolhimento a menor.

Deste modo, analisando o demonstrativo do autuante (fl. 71/73), as mercadorias autuadas foram as de CFOP 6.101, tendo o Recorrente comprovado o pagamento do imposto.

Assim, resta patente a Improcedência da infração 8, pelos mesmos argumentos do voto inicial.

Pelos argumentos acima explanados, entendo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o Contribuinte insurge-se contra a manutenção das infrações 1, 2, 4 e 5. Vejamos:

*1- Recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), sendo lançado imposto no valor de R\$ 123.233,46, com multa de 60%;*

Nesta infração, que foi objeto de diligência proposta pelo Contribuinte e realizada depois do julgamento de primeiro grau, foi reconhecido pelo diligente fiscal estranho ao feito, que a planilha apresentada pelo Contribuinte estava em conformidade com a IN 27/2009, ao contrário da formulada pelos auditores fiscais autuantes, visto que, após a análise detida dos arquivos magnéticos e livros fiscais, em especial o livro de Registro e Apuração do ICMS, o fiscal diligente identificou:

*“... que os autuantes não consideraram os valores registrados no livro de Registro de Apuração do ICMS sob o*

*CFOP 1352 e 1360, Aquisição de Serviço de Transporte, além de não considerar o valor acrescido por industrialização realizada por outra empresa. Outras divergências ocorreram devido a erro de fórmula na planilha elaborada pelos autuantes (fls. 10/11); assim como a inclusão ou exclusão de valores concatenados nas linhas “Estorno de Débito” e “Outros Débitos”, no mesmo levantamento fiscal supracitado.”.*

O contribuinte, todavia, apesar de se mostrar satisfeito com o entendimento da última diligência realizada, aponta que ainda existem divergências entre os valores calculados, vez que: *“quando da apuração do imposto calculado pelo autuado, o mesmo deixa de considerar a existência de créditos aos quais fazia jus o contribuinte, nos períodos de 07, 09, 11 e 12/2010, requerendo que tais créditos sejam reconhecidos por este órgão julgador.”.*

Assim, com o acatamento da planilha realizada pelo Contribuinte, a infração 1 passou de R\$123.233,46 para R\$60.710,17, conforme demonstrativo à fl. 532.

Quanto à existência de créditos referentes aos períodos de julho, setembro, novembro e dezembro de 2010, os quais alega a Recorrente ter direito, em sendo o caso, deve ingressar com pedido de restituição do indébito ao órgão fazendário competente.

Quanto às demais infrações, o Recorrente limitou-se a dizer que: *no que diz respeito às infrações 2, 4 e 5, as mesmas também podem ter sua improcedência facilmente comprovada através de realização de perícia por fiscal estranho a lide.*

Ora, o Recorrente não apresenta qualquer fato novo ou argumento de direito capaz de contrapor os fundamentos apresentados pelo autuante, sendo que a simples negativa de cometimento da infração não o desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Assim, mantenho a Procedência das infrações 2, 4 e 5.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, acatando os valores da diligência realizada pelo fiscal estranho ao feito, considerando devido o valor de R\$60.710,17, em relação à infração 1. Assim, o débito do Auto de Infração fica o seguinte:

INF.	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULG. JF	VLR. JULG. CJF	RESULTADO
01	123.233,46	123.233,46	60.710,17	PROCEDENTE EM PARTE
02	1.019,09	1.019,09	1.019,09	PROCEDENTE
03	16.323,69	0,00	0,00	NULO
04	691,41	691,41	691,41	PROCEDENTE
05	1.730,62	1.730,62	1.730,62	PROCEDENTE
06	4.539,56	0,00	0,00	IMPROCEDENTE
07	36.819,16	0,00	0,00	IMPROCEDENTE
08	45.225,91	0,00	0,00	IMPROCEDENTE
<b>Total</b>	<b>229.582,90</b>	<b>126.674,58</b>	<b>64.151,29</b>	

### **VOTO DISCORDANTE (Infração 3)**

A ampla defesa, explicitada como garantia constitucional no artigo 5º, inciso LV da Constituição da República, pode ser sintetizada no direito de apresentar alegações, propor e produzir provas, participar da produção daquelas requeridas pela parte adversa ou determinadas de ofício pelo julgador e exigir a adoção de todas as providências que possam ter utilidade na postulação dos próprios interesses, de acordo com as circunstâncias do feito e as imposições do direito.

O contraditório tem como pressupostos audiência bilateral, notificação de todos os atos processuais e ampla possibilidade de impugnar, com direito de vista dos autos, necessidade de que se dê ciência a cada litigante dos atos praticados pelo órgão judicante e pela outra parte, para fins de acompanhamento, direito de apresentar alegações, interpor recursos em face de decisões contrárias etc.

No processo administrativo fiscal, o formalismo moderado dispensa ritos sacramentais e formas rígidas, devendo a norma reguladora exigir apenas as formalidades que sejam essenciais à certeza, à liquidez e à licitude do procedimento e do valor exigido.

Sabe-se que o crédito tributário é indisponível e os agentes públicos, desde que trabalhem em obediência ao ordenamento jurídico, sem ferir direitos fundamentais, especialmente os que foram

acima discriminados, têm a obrigação de adotar todas as medidas necessárias à sua constituição definitiva, independentemente do valor.

Ora, evidentemente, houve um equívoco na descrição da irregularidade cometida, uma vez que não se trata, na terceira imputação, de lançamento em duplicidade de crédito tributário relativo a documento fiscal. Como bem disse o julgador da instância originária, "(...) *um documento fiscal é escriturado em duplicidade quando o contribuinte lança o mesmo documento duas vezes. Isso não ocorreu neste caso. De acordo com as cópias do Registro de Apuração e do Registro de Entradas às fls. 114 e 151, a referida Nota Fiscal-Fatura 322933, cópia às fls. 152-153, foi escriturada apenas uma vez (...)*".

Ocorre que o crédito registrado na escrita - segundo restou destacado na informação fiscal, corrigindo-se, desse modo, o equívoco referente à descrição dos fatos -, foi duas vezes maior do que aquele entendido como legítimo pela Fiscalização.

A Junta de Julgamento Fiscal, com a devida licença, deveria ter levado em conta a indisponibilidade do crédito supostamente devido à Fazenda Pública e reaberto o prazo de defesa após a informação fiscal, que, como dito, esclareceu o teor exato da acusação.

Decidindo como decidiu, omitiu-se quanto à questão de mérito passível de apreciação, que inclusive poderia ter sido levada a efeito sem prejuízo à ampla defesa e ao contraditório. Além disso, colocou em vulnerabilidade a persecução dos valores que o autuante entendeu serem devidos ao Erário, tendo em vista a possível fruição do prazo decadencial.

Em face do exposto, voto pela NULIDADE da Decisão recorrida por omissão no julgamento do mérito da lide concernente à infração 3.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **089034.0009/14-0**, lavrado contra **SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS - EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$64.151,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a repartição fiscal verificar se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento relativamente ao 3º item. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício – Infração 3) - Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire, Ildemar José Landin, Edvaldo Almeida dos Santos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Recurso de Ofício – Infração 3) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO DISCORDANTE  
(Recurso de Ofício – Infração 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS