

**A. I. Nº** - 232903.0007/18-4  
**AUTUADO** - EMBALATEC BAHIA EMBALAGENS LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLOS EDUARDO PAMPONET DANTAS  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 21/02/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0010-03/19

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O Autuado não traz elementos aos autos com o condão de elidir a autuação. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. a) FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. As alegações defensivas são insuficientes para modificar ou cancelar a autuação. Infração caracterizada. b) DIVERGÊNCIAS ENTRE INFORMADO E PAGO. RECOLHIMENTO A MENOS. O Autuado não comprova ter efetuado o recolhimento do imposto. Infração mantida. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. a) OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Contribuinte comprova parcialmente a improcedência da autuação. Infração parcialmente insubsistente. b) OPERAÇÕES INTERNAS. Elementos apresentados pelo Autuado nas razões defensivas descaracterizam a acusação fiscal. Infração insubsistente. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Fatos caracterizados. Infração subsistente. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS. MULTA. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Contribuinte não traz ao processo elementos que elidam a acusação. Infração subsistente. Indeferido pedido de diligência ou perícia técnica. Rejeitada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/06/2018, exige crédito tributário no valor de R\$75.104,21, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** 01.02.02 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de setembro e dezembro de 2015, no valor de R\$69,43, acrescido da multa de 60%;

**Infração 02.** 02.01.02 - deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referentes a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de julho de 2015, no valor de R\$5.248,27, acrescido da multa de 100%;

**Infração 03.** 02.01.03 - deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, em operações interestaduais, nos meses de abril e agosto de 2015, no valor de R\$8.242,38, acrescido da multa de 60%;

**Infração 04.** 02.01.03 - deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, em operações internas, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2015, no valor de R\$54.604,32, acrescido da multa de 60%;

**Infração 05.** 03.01.04 - recolheu a menos ICMS em função de divergência, entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais e declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, no mês de julho de 2015, no valor de R\$4.619,50, acrescido da multa de 60%;

**Infração 06.** 06.02.01 - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença, entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de março, abril, junho a novembro de 2015, no valor de R\$1.233,42, acrescido da multa de 60%;

**Infração 07.** 16.01.01 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2015, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$1.086,89;

O autuado impugna o lançamento fls.41/54. Realça, inicialmente, cuidar de defesa oportuna, aviada contra o auto de infração. Registra a tempestividade da sua contestação. Afirmar ser unidade de Nova Viçosa, constituída em 11.11.2003 e ter iniciado efetivamente, suas operações naquele mesmo ano, tendo como atividade a fabricação de *palletes*, principalmente, para Suzano Papel e Celulose S.A, grande produtora de papel e como o próprio nome indica, também de celulose. Mesmo tendo como principal atividade a fabricação de palletes, está inscrita entre os contribuintes de ICMS, no extremo sul da Bahia e sempre cumpriu rigorosamente com suas obrigações fiscais. Tal afirmativa pode ser facilmente constatada através de simples consulta ao Departamento de Informática ou ao setor competente da Secretaria da Fazenda deste Estado. Diz que entre a fase de construção até os dias atuais, foi fiscalizada por diversas vezes, minuciosamente: em 02.07.2007; em 31.03.2008; em 03.07.2010; em 11.12.2012, dentre outras. Salienta que, abstração feita ao indiscutível “animus” pautado na boa-fé, que norteou a interpretação legal e sua condução operacional ao longo de toda sua existência, até o momento, tal realidade foi ratificada, pelas mencionadas ações fiscais.

Afirma que quando da fiscalização que retroagiu ao período de 01.01.2015 a 31.12.2015, o Fiscal deixou de atentar para alguns aspectos essenciais, quando, além de não observar o prefalado princípio maior da boa-fé, estampado no art. 100, III, § único do CTN, apontou infração inexistente, que o levou a lavrar o Auto de Infração em referência sob os argumentos que reproduziu.

Sobre a infração 01, disse que as notas fiscais foram devidamente escrituradas no livro de Registro de Entradas, no entanto, em razão de mudança do sistema fiscal de DOS para Windows (NG), houve perda de informações, o que ocasionou divergência nas informações da EFD-Escrituração Fiscal Digital.

Sobre a infração 02, afirmou que no Auto de Infração foi considerada incorretamente a alíquota de 17%, como se o imposto devido fosse de R\$ 5.248,27, quando na realidade, por se tratar de operação interestadual, a alíquota correta é de 12% e o imposto devido de R\$3.704,65, tudo conforme consta da nota fiscal que anexa, com número 2713 de 27.07.2015.

No que tange a infração 03, diz que a nota fiscal nº 002815 de 06/08/2015, embora não tenha sido destacado o respectivo ICMS, o mesmo foi escriturado no livro de Registro de Saídas e Livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) e devidamente pago em 22/12/2017, conforme comprovantes que anexa (nota fiscal 002815, livro Registro de Saídas, Registro de Apuração de ICMS).

A respeito da infração 04, diz ser indevida, vez que fabrica em sua unidade, os produtos denominados: Sarrafo, Cunha e Pontalete de madeira, sendo o Sarrafo e Cunha classificados na

mesma NCM do Palletes: 4415.2000, que de forma isolada, nada mais é, que um componente sem utilidade para as empresas, no que tange a movimentação de cargas/embalagem, pois não é um produto acabado, ou seja, não é um pallet, e sim, apenas um componente/insumo anexado ao palletes, para compor a embalagem dos produtos de celulose.

Afirma que a uniformidade e as medidas dos volumes a serem palletizados são de grande importância para produzir uma carga unitizada, bem firme em seus quatro lados e nivelada na sua face superior, para permitir a melhor ocupação do espaço do veículo transportador. Explica que a amarração dos volumes para constituir uma carga unitizada rígida, deve ser feita através do emprego de tábuas e sarrafos, pontaletes e cunhas de madeira, sendo assim, parte integrante do palletes, material ora diferido para empresa Suzano Papel e Celulose S/A. O embasamento legal está amparado no art. 2º. do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, que reproduz. Apensa fotografia para ilustrar o referido produto.

No que tange a infração 05, discorda da autuação, pois diz que procedeu ao recolhimento do ICMS, e ao fazer nova checagem recolheu as diferenças encontradas, no valor total de R\$44.239,99, em 22.12.2016, tudo conforme comprovam os DAE's e apuração de ICMS em anexo.

Sobre a infração 06, aponta a improcedência parcial da Infração descrita, reconhecendo como devido o valor de R\$690,84, com os acréscimos legais devidos, como atesta o relatório em anexo. Relativamente a infração 07, assevera que as notas fiscais foram devidamente escrituradas no livro de Registro de Entradas, no entanto, em razão de mudança do sistema fiscal de DOS para Windows (NG), houve perda de informações, o que ocasionou divergência nas informações da EFD-Escrituração Fiscal Digital.

Afirma que o auto de infração referenciado não merece ser mantido, pelo que requer que o mesmo seja julgado totalmente improcedente e determinado seu arquivamento. Pede realização de diligência por parte desta Secretaria, no endereço da Unidade Posto da Mata/ Nova Viçosa, onde os serviços são executados.

Frisa que não bastassem os incontestes elementos arguidos no aspecto formal, comprovando padecer a exigência fiscal do mais tênue lampejo de vitalidade jurídico-executiva, outra sorte não é reservada aos aspectos meritórios que conforme demonstrado, carecem de qualquer procedência ou apego às premissas da hermenêutica jurídica e veracidade. Observa a ausência de dolo ou de interesse de fraude ou de simulação, constatando-se que a cobrança proposta pelo Autuante se revela gravosa, caracterizando-se como irrazoável e distante do seu objetivo, posto que, independentemente da apenação, uma simples intimação poderia ter levado o contribuinte a promover a correção do ato infrigente.

Apela para a prerrogativa que tem o órgão julgador administrativo de reduzir ou cancelar as multas por descumprimento de obrigações acessórias, como previsto no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ficando desde já requerido a este colegiado o cancelamento ao auto.

Requer o cancelamento do lançamento de ofício, tendo em vista estar o mesmo, eivado de nulidades e o imposto cobrado não ser devido. Protesta em abono de suas alegações, pela produção de todas as provas em direito permitidas, perícia e juntada de novos documentos no curso do processo.

O autuante presta informação fiscal fls.77/83. Diz que a defesa foi apresentada tempestivamente conforme previsto na Legislação. Sobre a infração 01, a alegação da defesa é que houve mudança do sistema fiscal com perda de informações, o que ocasionou divergência nas informações da EFD-Escrituração Fiscal Digital.

Explica que a fiscalização apurou corretamente a utilização indevida de crédito fiscal em relação aos materiais destinado ao uso e consumo do contribuinte, fato este incontestável, tendo em vista que tais operações estão devidamente registradas na EFD. O descrito na defesa, não influenciou na apuração dessa infração, apenas tenta justificar a falta de intenção do autuado em cometer tal erro. Mantém na integralidade a infração.

A respeito da infração 02, a defesa destaca que foi aplicada indevidamente a alíquota de 17%, como se o imposto devido, fosse de R\$5.248,27, quando na realidade, por se tratar de operação interestadual, a alíquota correta é de 12% e o imposto devido seria de R\$ 3.704,65, tudo conforme consta da nota fiscal com número 2713 de 27.07.2015, por ela emitida.

Sustenta que o contribuinte reconhece que não efetuou a escrituração do referido documento fiscal, que se refere a operação de Saída. Independentemente, da falta de escrituração, o contribuinte destacou na NF-e o ICMS no valor de R\$ 5.248,27, gerando assim, um crédito ao destinatário nesse valor.

Explica que conforme prevê o art. 307 do RICMS/2012, “*O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal*”. Diante do erro cometido pelo contribuinte, para que não haja uma injustiça fiscal, o contribuinte pode solicitar ao destinatário da mercadoria, que seja emitida uma NF-e, indicando o erro ocorrido em relação ao imposto destacado a maior no documento fiscal, motivado pela aplicação da alíquota de 17% em vez de 12%, podendo assim, após recebimento da NF-e, se creditar do valor pago a maior. Diz que não cabe a fiscalização proceder a correção do valor destacado a maior no documento fiscal, portanto mantém na integralidade o valor apurado na presente infração.

No que tange a infração 03, explica que a defesa alega que a nota fiscal nº 002815 de 06/08/2015, embora não tenha sido destacado o ICMS na referida nota, o imposto da operação, foi devidamente escriturado no livro de Registro de Saídas da EFD e pago na apuração do imposto.

Informa que em relação a falta de destaque do imposto na NF-e 002815, a fiscalização, quando da auditoria realizada, baseou-se no documento fiscal, já que o sistema de auditoria, efetua o cruzamento entre a o tipo de operação, se tributada ou não e o valor do imposto destacado no documento fiscal. Portanto, já que não houve destaque, não haveria lançamento a débito na EFD. Comenta que ante o descrito na defesa, analisa a escrituração no livro de Saída da EFD, sendo constatado, que o imposto da referida operação, foi devidamente debitado, portanto, reconhece a cobrança indevida do imposto, em relação ao documento fiscal citado.

Quanto ao débito da operação da NF-e 2517, constante do mesmo levantamento base da referida infração, o contribuinte reconhece o valor apurado no montante de R\$ 3.418,38, valor esse, que após análise da sua escrituração, constata que não foi lançado a débito na EFD, o que evidencia o não pagamento, quando da apuração do imposto.

Conclui reconhecendo em parte a cobrança indevida da infração, no valor de R\$ 4.824,00, passando a citada infração do valor histórico de R\$ 8.242,38 para R\$ 3.418,38.

Relativamente a infração 04, aduz que o contribuinte afirma na sua defesa, que os produtos Sarrafo, Cunha e Pontalete “são utilizados de forma isolada, destacando que são componentes sem utilidade para as empresas, no que tange a movimentação de cargas/embalagem, pois não é um produto acabado, ou seja, não é um *pallet*, e sim, apenas um componente/insumos anexado ao *pallet* para compor a embalagem dos produtos de celulose”.

Frisa que, conforme o próprio Autuado afirma, trata-se de produtos que não se agregam aos Palletes, sendo produtos isolados, que são utilizados para uma “melhor ocupação do espaço do veículo transportador”. Conclui que esse esclarecimento dado pelo próprio contribuinte na sua defesa, só reforça o entendimento da fiscalização, ao apurar os referidos débitos em relação ao imposto devido desses produtos, pois os mesmo não podem ser considerados como embalagem, portanto não gozando do benefício do regime de diferimento, uma vez que se trata de produtos que servem para a adequação dos *palletes*, não tendo o caráter de acondicionamento para a comercialização dos produtos produzidos pelo seu cliente e, sim, de arrumação da carga para transporte das mercadorias acondicionadas nos palletes. Quanto à afirmativa do autuado, que tais produtos são partes integrantes do palletes, diz que se assim o fosse, o contribuinte já venderia os mesmos, adicionados aos *palletes*.

Acrescenta que os produtos objeto da autuação são adicionados aos palletes pelo cliente.

Portanto, não estariam amparados pelo regime de diferimento, pois os insumos previstos na legislação se referem única e exclusivamente, a produtos que se agregam ao produto final das empresas que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensiva às atividades florestais. Logo, fica caracterizado que esses produtos são utilizados como ferramentas auxiliar (suportes), apenas para facilitar a movimentação e transporte das mercadorias, não se agregando aos *palletes*, não podendo assim, serem considerados como embalagem.

Esclarece que, para não pairar dúvidas quanto a utilização desses produtos pelo cliente do autuado, a descrição de suas principais características são as seguintes: *“cunha”, “é uma peça de madeira ou metal, dura cortada em angulo agudo, para fender pedra ou madeira, bem como calcar, nivelar ou ajustar objetos”, já o “sarrafo”, “é uma peça de madeira tipo régua, obtida de um barrote, também conhecido como ripa que serve para dar prumo, nivelar”, quanto ao “pontalete” - “trata-se de uma peça de madeira, também conhecida como escora, utilizado para escoramento de equipamento, objetos ou produto” - trata-se de um mero instrumento para dar segurança ao transporte, com o fito de escorar, nivelar (dar prumo) do produto transportado, não agregando a embalagem, portanto não podem ser considerados como uma embalagem.*

Finaliza afirmando que os referidos produtos foram tributados corretamente, por não gozarem do diferimento, portanto mantém a presente autuação na sua integralidade.

Sobre a infração 05, afirma que a Impugnante discorda da autuação alegando que procedeu ao recolhimento do ICMS, ao fazer nova checagem, recolhendo a diferença encontrada no valor total de R\$44.239,99, em 22.12.2016, conforme comprovam os DAE's e apuração de ICMS em anexo. Explica que o recolhimento indicado pela defesa, refere-se a diferença não recolhidas pelo autuado “ICMS declarado e Não Recolhido”, face a apuração mensal do imposto devido nos meses de agosto R\$20.620,20, novembro R\$ 4.608,45 e dezembro R\$13.114,93, conforme pode ser visto no PAF nº 85000007446174, anexo, no valor principal de R\$ 38.343,58, acrescidos de multas e juros perfazendo um total de R\$ 44.239,90.

Contudo o valor apurado nessa infração, refere-se a operação de saída, dada pela NF-e nº 2698 de 17/07/2015, cujo imposto não fora debitado na EFD, portanto sem o lançamento na apuração do imposto no mês de julho, no valor de R\$4.619,50, conforme demonstrativo parte integrante da presente infração, ou seja, não se trata de imposto apurado pelo contribuinte e que fora pago posteriormente, através do PAF (DAE) indicado pela defesa, nem foi computado na apuração do imposto no mês de julho. Diante de tais esclarecimentos mantém na integralidade a presente infração.

No que diz respeito à infração 06, a defesa requer a improcedência parcial da Infração, reconhecendo, entretanto, a procedência do valor de R\$ 690,84, com os acréscimos legais devidos, como atesta o relatório anexado a sua impugnação.

Diz que o demonstrativo apresentado pela defesa indica que “não existem” diversas NF-e, com o objetivo de não reconhecer o apurado na autuação. Destaca que tal afirmativa não procede, tendo em vista que estas operações foram devidamente escrituradas pelo próprio contribuinte conforme demonstrativo, parte integrante dessa infração, onde indica na coluna “Linha” a linha registro do arquivo C-170 da EFD. Diante dessa realidade, não pode prosperar a afirmação da defesa que desconhece as aquisições dos produtos objeto da presente autuação.

Quanto a afirmativa da defesa, de que alguns produtos são do código CFOP: 2101, em relação aos produtos: selos metálicos e selo de aço, esclarece que o autuado nesse último produto, classifica na própria EFD que o mesmo tem como CFOP: 2556, como pode ser visto no levantamento fiscal na NF-e 51715 de 11 de 2015. Em face dos produtos serem os mesmos, apenas produzidos com materiais diferentes, não poderia classificar de forma diversa, que não seja para uso/consumo. Destaca que por falta de um esclarecimento na defesa, da aplicação/emprego/utilização desses produtos, não pode a fiscalização acatar a afirmativa da defesa. Diante do descrito, mantém na integralidade a referida infração.

Sobre a infração 07, diz que a defesa alega que as notas fiscais foram devidamente escrituradas no livro de Registro de Entrada, no entanto, em razão de mudança do sistema fiscal de DOS para Windows (NG), houve perda de informações, o que ocasionou divergência nas informações da EFD-Escrituração Fiscal Digital. Informa que no arquivo EFD (registro de entrada), enviado pelo contribuinte, e que serve de base para qualquer fiscalização, não foi identificado nos arquivos C-170 do SPED Fiscal, o lançamento de tais operações. Pela legislação vigente, a EFD é a única escrituração válida, que possibilita ao fisco, a apuração do imposto devido, referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Diante do exposto e não tendo sido tais operações lançadas na EFD, conforme a própria defesa descreve, foi devidamente aplicada a multa por falta de escrituração conforme prevê a legislação, portanto mantém a integralidade da presente infração.

Destaca que foi observado, no presente Auto de Infração, a legislação e estão claramente indicados nos autos: os dispositivos infringidos, o fato gerador a base de cálculo, a alíquota aplicada e o imposto devido. Ademais, diz que ante o descrito na Informação Fiscal e tendo diversas infrações sido reconhecidas como devidas pelo autuado na sua defesa, não há o que se falar em improcedência, nulidade ou necessidade de diligência.

Reconhece em parte a cobrança indevida apenas na infração 03 - 02.01.03 no valor de R\$4.824,00, passando o presente auto do valor histórico de R\$ 75.104,21 para R\$ 70.280,21.

O Autuado toma ciência da informação fiscal fl.86 e volta a se manifestar fls. 90/99. Afirma que com a devida licença, discorda do Auditor Fiscal, em relação a informação fiscal conforme pontos divergentes que elenca.

Em relação as infrações 01 a 03, reitera em todos os termos suas razões trazidas a estes autos, no momento em que foi apresentada, com as ponderações que seguem.

Sobre as **infrações 01 a 03**, repete literalmente as razões de sua peça inicial. Acrescenta que com relação a infração 03, salienta que o auditor fiscal reconheceu em sua Informação fiscal, que o pagamento no importe de R\$4.824,00, referente a nota fiscal 002815, foi integralmente paga, restando ainda em sua análise, o valor devido de R\$ 3.418,38, estando este valor também, pago, pois procedeu ao recolhimento do ICMS, ao fazer nova checagem, recolhendo as diferenças encontradas no valor total de R\$44.239,99, em 22.12.2016, tudo conforme comprovam os DAE's e apuração de ICMS, já juntados a estes autos com a defesa.

Em referência a **infração 04**, aduz que a interpretação dada pelo Autuante, sobre os produtos *palletes*, não corresponde aos fatos. Frisa que a interpretação feita não reflete a intenção literal escrita pelo contribuinte, que o sarrafo, cunha e pontalete podem ser vendidos individualmente. Diz que o que se deve levar em conta é a utilização que o destinatário dará ao produto. No caso em tela, considerou como insumo/embalagem, conforme reprodução do trecho escrito “... *pois não é um produto acabado, ou seja, não é um paleta, e sim, apenas um componente/insumos anexados ao pallet para compor a embalagem dos produtos de celulose.*”. Afirma que a informação a ser interpretada é que, para o cliente Suzano Papel e Celulose S/A., estabelecido na Bahia, as cargas de papel e celulose por eles vendidas, necessitam de embalagens que garantam a integridade de seus produtos transportados em diversos meios, inclusive em contêineres, pois nada adiantaria o cliente remeter seus produtos de excelente qualidade, se as embalagens não garantissem, cem por cento, esta qualidade até o destino.

Prossegue descrevendo o conjunto composto por palletes, cunhas, sarrafos e pontaletes, que possuem a função de embalar os produtos, sendo este conceito reconhecido pela Receita Federal do Brasil, quando publicou a tabela NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, encontrada no endereço eletrônico que transcreve e a definição de embalagem na página IX-4415-1 da referida tabela: “...*Podem, por outro lado, apresentar-se não montadas ou parcialmente montadas, desde que todas as partes necessárias à montagem, ou a maior parte delas, estejam agrupadas em conjuntos ou jogos isolados suscetíveis de serem reunidos formando recipientes*”.

*com a característica de embalagem completa ou de uma embalagem incompleta com a característica essencial de uma embalagem completa.”*

Informa que na defesa foram apresentadas fotos do processo de fabricação com corte, processamento e identificação dos componentes que posteriormente serão reunidos pelo cliente para o correto acondicionamento/embalagem de seus produtos.

Nota que a embalagem é tão importante quanto o produto transportado que o Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento – MAPA, credencia empresas brasileiras para efetuar tratamento fitossanitário em embalagens brasileiras utilizadas nas exportações e em nível mundial a ONU publicou a NIMF N° 15, que mostra a importância das embalagens, as informações deste parágrafo estão sendo apresentadas em caráter informativo para corroborar com o entendimento do contribuinte.

Afirma que quanto a legislação do Estado da Bahia, a Suzano já mencionada anteriormente, é contribuinte do Estado e adquire os insumos/embalagens com diferimento, conforme tela de consulta da Habilitação de Diferimento de insumos e embalagens para fabricação de celulose, que reproduz.

Ressalta ainda, que nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte destinados à Suzano, consta o referido embasamento legal do Diferimento e não observação quando da autuação, já informados no recurso. Além do diferimento na aquisição de insumos/embalagens tratado no art. 2º, inciso III, alínea “d” do Decreto 6.734/1997, a Suzano, tem também, o benefício pelo Desenvolve que é o Programa Industrial de Integração Econômica do Estado da Bahia.

Em relação às infrações 05 a 07, repete literalmente as alegações defensivas de sua peça impugnativa inicial.

Espera ter esclarecido todos os pontos divergentes, reforçando que sua manifestação e mesmo a informação fiscal trouxe à luz, a verdade dos fatos, que o Auto de Infração não pode prosperar e, que após a análise desta Junta de Julgamento Fiscal decida-se pelo seu cancelamento.

## **VOTO**

O Auto de Infração em epígrafe, é composto por sete infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Embora não tenham sido arguidas questões específicas de nulidade, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96, e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, o que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Rejeito o pedido de diligência e perícia técnica solicitada, pois além de o Autuado ter deixado demonstrar a necessidade deste procedimento, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I e II do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, ou de perícia, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos, ou quando se constatar que a verificação for considerada impraticável ou ainda, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, as infrações 01 e 07 serão analisadas conjuntamente, considerando que o Autuado utilizou a mesma argumentação para rebater estas infrações.

A infração 01 acusa o autuado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A infração 07 acusa o contribuinte de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal.

Para as duas infrações, o defendente alegou que as notas fiscais foram devidamente escrituradas no livro de Registro de Entradas, no entanto, em razão de mudança do sistema fiscal de DOS para Windows (NG), houve perda de informações, o que teria ocasionado divergência nas informações da EFD-Escrituração Fiscal Digital.

Sobre estas alegações, é importante ressaltar que com o advento da Escrituração Fiscal Digital – EFD, sua utilização se tornou fonte obrigatória para registro das operações comerciais do Autuado, servindo de base para fiscalização. O SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI.

Observo que a escrituração fiscal digital substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do IPI; Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Registro de Controle da Produção e do Estoque. Salvo as situações elencadas e previstas na lei, esta escrituração só poderá ser retificada com autorização da SEFAZ.

Sobre a matéria, assim estabelece o § 7º, da Cláusula Décima Terceira do Ajuste SINIEF 2 de 2009:

*Cláusula 13ª:*

*(...)*

*§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:*

- I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;*
- II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;*
- III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.*

Compulsando os autos, verifico que a alegação do Autuado, de que os seus livros e documentos fiscais espelham fatos diferentes daqueles registrados em sua EFD, não podem ser aceitos, pois carecem de suporte legal.

Em sede de informação fiscal, o Autuante explicou que no que diz respeito a infração 01, a fiscalização apurou corretamente a utilização indevida de crédito fiscal em relação aos materiais destinados ao uso e consumo do contribuinte, fato este incontestável, tendo em vista que tais operações estão devidamente registradas na EFD. Quanto a infração 07, informou que no arquivo EFD (registro de entrada), enviado pelo contribuinte, e que serve de base para qualquer fiscalização, não foi identificado os arquivos C-170 do SPED Fiscal. Acrescentou que pela legislação vigente, a EFD é a única escrituração válida, que possibilita ao fisco, a apuração do imposto devido, referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Diante do exposto e não tendo sido tais operações lançadas na EFD, conforme a própria defesa descreve, foi devidamente aplicada à multa por falta de escrituração, conforme prevê a legislação.

Concordo com o posicionamento do Auditor Fiscal, considerando que o Autuado não apresentou elementos de defesa com o condão de elidir estas infrações, visto que a legislação de regência não permite a utilização de crédito fiscal referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, conforme exposto na infração 01 e a falta de registro de documentos fiscais que



consignam entradas a qualquer título no estabelecimento, submete o contribuinte a penalidade ora analisada. Declaro que as infrações 01 e 07 são procedentes.

A infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares, referentes a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de julho de 2015, no valor de R\$5.248,27, acrescido da multa de 100%.

O defendente afirmou que a fiscalização teria cometido equívoco, visto que, a nota fiscal de número 2713, de 27.07.2015, registra uma operação interestadual, portanto, a alíquota a ser aplicada é a de 12% e não 17% conforme cálculo do Autuante.

Na informação fiscal, o Autuante esclareceu que se trata de uma nota fiscal de Saídas que não foi escriturada pelo Autuado. Disse que, independentemente, da falta de escrituração, o contribuinte destacou na NF-e o ICMS no valor de R\$ 5.248,27, ou seja, aplicando alíquota de 17%, gerando assim, um crédito ao destinatário nesse valor.

Neste caso, entendo ter restado comprovado nos autos, que o contribuinte realizou operações cujas mercadorias se encontram no campo de incidência do ICMS e não lançou, consequentemente deixou de recolher o imposto devido. Dessa forma, a infração 02 encontra-se devidamente caracterizada.

A infração 03 trata de falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, em operações interestaduais.

O defendente afirmou, que a nota fiscal nº 002815 de 06/08/2015, embora não tenha sido destacado o ICMS na referida nota, o imposto da operação foi devidamente escriturado no livro de Registro de Saídas da EFD, e pago na apuração do imposto.

O Autuante explicou que em relação à falta de destaque do imposto na NF-e 002815, na auditoria realizada, baseou-se no documento fiscal, já que o sistema de auditoria efetua o cruzamento entre a o tipo de operação, se tributada ou não e o valor do imposto destacado no documento fiscal. Afirmou que ante a alegação defensiva, analisou a escrituração no livro de Saída da EFD, sendo constatado que o imposto da referida operação, foi devidamente debitado, conforme alegado. Concluiu que do total autuado originalmente, remanesce R\$ 3.418,38.

Observe que as informações prestadas pelo autuante convergem integralmente com os argumentos e comprovações apresentadas pela defesa, deixando de haver lide a respeito desta infração. Neste caso, em razão dos argumentos trazidos pelo defendente, alicerçados nos documentos e escrituração fiscal, tendo sido acolhidos pelo autuante, a exigência fiscal retratada neste item subsiste parcialmente no valor de R\$ 3.418,38.

A infração 04 acusa o Autuado de ter deixado de recolher o ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, em operações internas, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2015. Refere-se a produtos que o contribuinte dá tratamento de embalagens/acondicionamentos, mesmo NCM dos *Palletes*: 4415.2000 e a fiscalização entende que não podem ser classificados dessa forma, visto que, assegura que Sarrafo, Cunha e Pontalete “são utilizados de forma isolada, destacando que são componentes sem utilidade para as empresas, no que tange a movimentação de cargas/embalagem, pois não é um produto acabado, ou seja, não é um *pallet*, e sim, apenas um componente/insumos anexado ao *pallet* para compor a embalagem dos produtos de celulose”.

Compulsando os autos, verifico que nesta infração assiste razão ao Autuado. Observe que no caso em análise, deve ser levado em consideração que os produtos ora em análise são destinados a empresa Suzano Papel e Celulose S.A., que é detentora do benefício fiscal do diferimento, portanto, os materiais citados possuem incidência do ICMS diferida para a empresa Suzano Papel e Celulose S/A.

O embasamento legal está no art. 2º. do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, *in verbis*:

“Art. 2º: Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido:

*III - nas operações internas com: (Redação dada pelo Decreto N° 7.738 de 30.12.1999, DOE BA de 31.12.1999).*

*d) insumos e embalagens destinados a contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel. Celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensivas às atividades florestais, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens. (Redação da alínea dada pelo decreto n° 13844 de 29/03/2012).*

Neste caso, os materiais aqui descritos são utilizados como embalagem para proteger e unitizar o transporte das mercadorias. São componentes utilizados no acondicionamento das mercadorias transportadas, anexados ao *pallet* para compor a embalagem dos produtos de celulose.

Conforme esclarece o autuado, a uniformidade e as medidas dos volumes a serem *palletizados* são de grande importância para produzir uma carga unitizada, enquadrada em seus quatro lados e nivelada na sua face superior, para permitir a melhor ocupação do espaço do veículo transportador. A amarração dos volumes para constituir uma carga unitizada rígida deve ser feita através do emprego de tábuas e sarrafos, pontaletes e cunhas de madeira, sendo assim, parte integrante do *pallet*.

Observe que estes materiais aqui analisados, ainda que sejam peças e partes utilizadas individualmente na composição dos *pallets*, são caracterizados pela Receita Federal como possuidores da mesma natureza dos *Pallets*. É o que se depreende da publicação da tabela NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, na página IX-4415-1 da referida tabela. Senão, vejamos a definição de embalagem na citada tabela:

*“...Podem, por outro lado, apresentar-se não montadas ou parcialmente montadas, desde que todas as partes necessárias à montagem, ou a maior parte delas, estejam agrupadas em conjuntos ou jogos isolados suscetíveis de serem reunidos formando recipientes com a característica de embalagem completa ou de uma embalagem incompleta com a característica essencial de uma embalagem completa.”*

Nesta seara, sendo certo que tais mercadorias servem apenas para o acondicionamento e transporte dos produtos efetivamente comercializados e destinados a Suzano, Papel e Celulose, empresa beneficiária do regime de diferimento, não há o que se falar em incidência do imposto, nas ocorrências ora discutidas. Nestas circunstâncias, a infração 04 é improcedente.

Na infração 05, o Autuado foi acusado de recolhimento a menos de ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais e declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, no mês de julho de 2015, no valor de R\$4.619,50,

O defendente afirmou que procedeu ao recolhimento do ICMS, e ao fazer nova checagem teria recolhido as diferenças encontradas, no valor total de R\$44.239,99, em 22.12.2016, conforme comprovariam os DAE's que anexou.

O Autuante explicou que o recolhimento indicado pela defesa, refere-se à diferença não recolhida pelo autuado “ICMS declarado e Não Recolhido”, face à apuração mensal do imposto devido nos meses de agosto R\$20.620,20, novembro R\$ 4.608,45 e dezembro R\$13.114,93, conforme pode ser visto no PAF n° 85000007446174, anexo, no valor principal de R\$ 38.343,58, acrescido de multas e juros, perfazendo um total de R\$ 44.239,90. Acrescentou que o valor apurado nessa infração refere-se à operação de saída, dada pela NF-e n° 2698 de 17/07/2015, cujo imposto não fora debitado na EFD, portanto, sem o lançamento na apuração do imposto no mês de julho, no valor de R\$4.619,50, conforme demonstrativo, parte integrante da presente infração, ou seja, não se trata de imposto apurado pelo contribuinte e que fora pago posteriormente, através do PAF (DAE) indicado pela defesa, nem foi computado na apuração do imposto no mês de julho.

Acato o posicionamento do Autuante, visto que o sujeito passivo não traz à luz deste processo, documentos hábeis e suficientes com o condão de elidir ou modificar a acusação fiscal. Infração

subsistente.

A infração 06 trata de falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinadas ao uso/ou consumo do próprio estabelecimento.

O defendente afirmou que esta infração seria parcialmente procedente, reconhecendo como devido o valor de R\$690,84. Alegou desconhecer alguns documentos fiscais eletrônicos, acrescentou ainda, que alguns produtos relacionados no levantamento fiscal são do código CFOP 2101, produtos: selos metálicos e selo de aço.

Na informação fiscal, o Autuante afirmou que estes produtos, são classificados na própria EFD do Autuado com o CFOP: 2556, como pode ser visto no levantamento fiscal na NF-e 51715, de 11 de 2015. Disse que os produtos são os mesmos, apenas produzidos com materiais diferentes, não podendo ser classificados de forma diversa, que não seja para uso/consumo.

Analisando os autos, especialmente a alegação da defesa, constato que não foi trazido aos autos a prova necessária para ilidir a autuação. Infração subsistente.

O defendente afirmou que estes Julgadores deveriam levar em consideração a ausência de dolo ou de interesse de fraude ou de simulação, e por ter constatado que a cobrança proposta pelo Autuante se revela gravosa, caracterizando-se como irrazoável e distante do seu objetivo, podendo este órgão julgador administrativo reduzir ou cancelar as multas por descumprimento de obrigações acessórias, como previsto no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto à solicitação de relevação das multas aplicadas, esclareço, por oportuno, que no que diz respeito às infrações 01 a 06, esta instância não possui tal competência, vez se tratar de obrigação relativa a descumprimento de obrigação principal e não acessória, esta sim, possível de ser reduzida ou dispensada pelo órgão julgador, nos termos contidos no artigo 158 do RPAF/99. Relativamente à aplicação de tal redução, para a infração 07, a norma legal possível de ser aplicada ao caso concreto (§ 7º, do artigo 42 da Lei nº. 7.014/96), determina que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não implique falta de recolhimento do imposto, o que no presente caso restou prejudicado, diante das próprias infrações cometidas, além do que a irregularidade apurada, inviabiliza a aplicação de diversos roteiros de auditoria.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232903.0007/18-4**, lavrado contra **EMBALATEC BAHIA EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.589,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.340,73, e de 100% sobre R\$5.248,27, previstas nos incisos VII, alínea “a” e inciso II, alíneas “a”, “d” e “f”, e III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.086,92**, prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2018.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR