

PROCESSO - A. I. N° 299314.0001/19-9
RECORRENTE - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0031-01/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/03/2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0052-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ANTECIPAÇÃO EFETUADA A MENOS. A exigência da antecipação parcial decorre de preceito legal. Todavia constatando-se que as saídas subsequentes das mercadorias foram tributadas normalmente, deve ser exigida apenas a multa percentual, conforme dispõe o art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; **b)** MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e/ou serviços que tenham entrado ou tomado pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0031-01/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/03/2019 interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de **R\$ 218.850,52**, pelo cometimento de 03 infrações no período de Janeiro/2016 a Dezembro/2017:

Infração 01 – 07.15.02: Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no valor de R\$ 63.890,84, mais multa de 60%, nos meses de junho, setembro e outubro de 2016.

Enquadramento Legal: art. 12-A, da Lei nº 7.014/96. **Multa** prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 153.144,15, referente aos meses de janeiro a dezembro de 2016; e janeiro a novembro de 2017.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa** prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 16.01.06: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 1.815,54, relativo ao mês de dezembro 2017.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa** prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 46 a 58), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 105 a 108), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JF que após análise julgou **Procedente em Parte** nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e das multas aplicadas relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante

os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Saliento que apesar do patrono do autuado ter questionado, na Sessão de Julgamento, a ocorrência de operações de transferências interestaduais na infração 01, ressalto que a exigência em lide se trata de cobrança da antecipação parcial, cujo imposto ora exigido é relativo às operações subseqüentes, ou seja, não está sendo questionada a tributação ou não nas mencionadas transferências interestaduais.

Dessa forma, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não havendo do que se falar em nulidade do lançamento fiscal, pelo que passo à análise do mérito, como se segue.

Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário, relativo ao cometimento de três infrações, já descritas nos autos.

Na primeira infração o autuado discordou da exigência da antecipação parcial, afirmando que os produtos questionados foram adquiridos para industrialização, com CFOP 2101 e 2151.

Por outro lado, os autuantes, consideram que os produtos foram adquiridos para comercialização, e que o CFOP foi equivocadamente relacionado como industrialização pelo autuado. Aduziram que o contribuinte tem outras operações de entrada, bem como de saída dos mesmos produtos recebidos, nas mesmas condições, e que sua EFD comprova tal afirmação.

Diante da controvérsia o processo foi convertido em diligência para que fiscal estranho ao feito fizesse a verificação “in loco” do processo de industrialização do autuado.

Todavia, o mesmo não efetuou a verificação “in loco”, alegando os efeitos da pandemia de Covid, obtendo as informações do processo produtivo e documentos através de intimação ao autuado.

Dessa forma, com base nas informações prestadas, considerou que somente deveriam ser excluídas da autuação as aquisições de Nitrogênio Líquido e Junta para Conexão, com CFOPs 2102 e 2152, mantendo a exigência sobre o Dióxido de Carbono.

Entretanto com base nos elementos constitutivos do processo, entendo que assiste razão aos autuantes na manutenção da exigência sobre as três mercadorias.

Apesar das alegações defensivas, verifica-se na planilha que apura a infração (fls. 12 a 16) que existem diversas entradas do produto Dióxido de Carbono com os CFOPs 2102 e 2152, ou seja, referentes a entradas para comercialização.

Vale ressaltar que eventual erro no enquadramento de Códigos Fiscais (nºs 2.101 e 2.151), não descaracteriza a natureza dos fatos, haja vista que não há no processo a devida comprovação da existência do processo industrial com os itens auditados.

Ademais, as notas fiscais que foram apresentadas pelo autuado às fls. 130 a 260, ao contrário do que informou o diligente, são documentos de aquisição do autuado, inclusive, boa parte, que foram objeto da exigência da antecipação parcial e que atestam que o Dióxido de Carbono foi adquirido já no estado líquido refrigerado.

Dessa forma, não há comprovação nos autos de que as mercadorias em lide se submeteram a processo de industrialização, inclusive no que diz respeito aos produtos Nitrogênio Líquido e Junta para Conexão.

Portanto, restou caracterizado, que as mercadorias que foram objeto da autuação, saíram do estabelecimento autuado nas mesmas condições de como foram recebidas, cabendo a exigência da antecipação parcial nas entradas, conforme prevê o art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, uma vez que foram adquiridas para comercialização.

Entretanto, como os próprios autuantes constataram que as mercadorias foram tributadas nas saídas, e diante do que prevê o art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96, deve ser exigida nessa autuação, apenas a multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial na entrada, prevista no inciso II, “d”, do mesmo artigo acima mencionado.

No que diz respeito às infrações 02 e 03, a própria peça defensiva é um reconhecimento expresso do cometimento das mesmas.

Em relação às argumentações de desproporcionalidade das mesmas e da falta de prejuízo ao erário, também não assiste razão ao autuado.

Deve ser observado que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada multa conforme estabelece o art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Destarte, não podem ser acatadas as alegações defensivas, considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento ou serviço tomado, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a

saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização ou não tributáveis, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, tendo em vista a exigência apenas da multa relativa à infração 01, além da manutenção integral das imputações 02 e 03.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 329 a 347) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicialmente pede pela nulidade da autuação fiscal, pois embora a 1ª Junta de Julgamento Fiscal consignou que o lançamento fiscal atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/BA, não é isso que se extrai da análise do lançamento fiscal.

Como espécie do gênero lançamento, qualquer Auto de Infração deve indicar e evidenciar a ocorrência de todos os pressupostos de direito e de fato que, em conjunto, fundamentam o crédito tributário constituído, delimitando o aspecto material da exigência, o montante do tributo porventura devido e a penalidade efetivamente aplicável àqueles pressupostos.

Nesse sentido, o artigo 129 da Lei nº 3.956/1981, que regulamenta o processo administrativo tributário no Estado da Bahia, elenca os elementos que devem necessariamente constar no Auto de Infração.

Ocorre que, da análise do Auto de Infração nº 299314.0001/19-9, constata-se que a Fiscalização efetuou o lançamento fiscal “por achar” que as mercadorias teriam sido adquiridas em operação interestadual para comercialização, quando, na verdade, foram adquiridas para industrialização, conforme será demonstrado em capítulo próprio, em clara ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Alega que as razões expostas até aqui, são suficientes ao reconhecimento da nulidade do Auto de Infração nº 299314.0001/19-9, podem ser ainda complementadas no ato administrativo típico, que deveria necessariamente estar embasado em fundamentos de fato e de direito existentes e juridicamente aptos a justificar a sua edição, sob pena de absoluta nulidade.

Reitere-se que, no caso, o motivo alegado como justificador do Auto de Infração nº 299314.0001/19-9 (aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para comercialização) carece de amparo fático e documental, pelo que o referido auto de infração deve ser julgado nulo.

No mérito, pede pela insubsistência da Infração 01, pois nos termos do breve descritivo constante do Auto de Infração, a Recorrente teria efetuado recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial nas operações de aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da federação para fins de comercialização.

De acordo com o artigo 12-A da Lei nº 7.014/1996, será exigida antecipação parcial do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III, do artigo 23 da referida Lei, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

No presente caso, o Ilmo. Fiscal autuante lavrou o Auto de Infração ora impugnado, sob o equivocado entendimento de que a Recorrente deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS antecipação parcial, presumindo que as mercadorias teriam sido adquiridas para fins de comercialização.

No entanto, conforme se depreende da planilha anexa (Doc. 03 da Impugnação), as operações realizadas no período autuado referem-se a operações de CFOP 2101 e 2151, que tratam, respectivamente, de operações de compra para INDUSTRIALIZAÇÃO e transferência para INDUSTRIALIZAÇÃO.

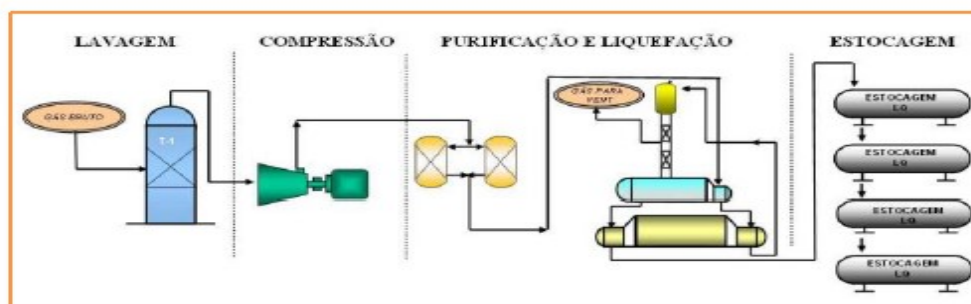
Como visto, no caso concreto, com base em quadro demonstrativo do processo industrial, o Dióxido de Carbono bruto adquirido pela Recorrente passa por verdadeiro processo de industrialização, consistente na sua lavagem, compressão, purificação, liquefação e estocagem.

Isto é, no caso concreto, o dióxido de carbono bruto (corrente gasosa enriquecida com gás carbônico) passa pelo processo de industrialização da Recorrente para que seja transformado em dióxido de carbono liquefeito e purificado, estado em que é comercializado ao cliente final.

O processo de industrialização, consiste nas seguintes etapas:

- (i) **LAVAGEM:** O gás bruto é direcionado para etapa de lavagem onde substâncias solúveis em água são removidas e maior parte da umidade contida no gás;
- (ii) **COMPRESSÃO:** Esse gás é comprimido, resfriado e através de um gasoduto é enviado até a planta principal.
- (iii) **PURIFICAÇÃO E LIQUEFAÇÃO:** Na planta principal, o gás é comprimido através de compressores acionados por motor elétrico. Os compressores de CO₂ e de refrigeração NH₃ são do tipo parafuso, estes tipos de compressores possuem controle de capacidade e trabalha com óleo lubrificante. Além de lubrificar a máquina, o óleo funciona como fluido refrigerante e atua no controle de capacidade dos compressores. Os hidrocarbonetos são eliminados através da reação química com oxigênio; a umidade é reduzida a traços, e finalmente a temperatura é reduzida até a liquefação do dióxido de carbono;
- (iv) **Estocagem:** O dióxido de carbono liquefeito e purificado é enviado para os tanques de estocagem, onde é retirado por caminhões-tanques e então transportado e entregue ao cliente final.

Neste contexto, verifica-se que o Dióxido de Carbono liquefeito e purificado, que é comercializado pela Recorrente, é fruto de verdadeiro processo de industrialização que tem como matéria prima o Dióxido de Carbono bruto, conforme se depreende do processo abaixo, constante na peça recursal.



Assim, considerando que as operações autuadas se referem a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para industrialização (e não para comercialização), resta demonstrada a insubsistência integral da Infração 01, objeto desta diligência.

Demonstrada a insubsistência da infração 01 no tópico anterior, não há que se falar em manutenção da multa aplicada com base no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/1996.

Contudo, ainda que se entenda pela manutenção da infração 01, o acórdão recorrido foi claro ao afastar a cobrança do imposto supostamente devido por antecipação, tendo em vista que as saídas subsequentes com os produtos objeto da autuação foram regularmente tributadas, não havendo que se falar em ausência de recolhimento do imposto.

Neste contexto, impor à Recorrente o recolhimento de multa sobre o valor do imposto que foi integralmente recolhido, reveste tal penalidade de caráter confiscatório e abusivo.

No presente caso, a multa aplicada não respeita os Princípios Constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade. Há muito, nossa melhor doutrina entende que o Princípio do Não Confisco deve ser aplicado não somente aos impostos, mas aos tributos de maneira geral, inclusive às multas, que tem caráter educativo e punitivo.

Cumprе ressaltar que o E. STF entende haver o caráter confiscatório na aplicação de multas superiores ao valor do tributo devido ou mesmo quando, em montante inferior ao débito, revelam-se desproporcionais.

No caso concreto, conforme expressamente reconhecido em primeira instância, não há tributo

devido com relação à Infração 01. Por consequência, a multa aplicada, em qualquer valor ou porcentagem, reveste-se de caráter confiscatório e abusividade, tendo em vista que aplicada em valor superior ao tributo (não) devido.

Já em relação às Infrações 02 e 03, fala da impossibilidade da aplicação da multa com base no valor da operação, na hipótese de descumprimento da obrigação acessória, com imposição de multa correspondente à 1% (um por cento) do valor das operações não tributadas realizadas pela Recorrente entre fevereiro de 2016 e dezembro de 2017, sob o fundamento de que as referidas operações não teriam sido devidamente registradas na sua escrita fiscal.

Diz que independentemente de ter sido ou não comprovada a escrituração das notas fiscais de que tratam as Infrações 02 e 03, fato é que as multas aplicadas devem ser integralmente canceladas, uma vez que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória nunca pode ser aplicada com base em percentual sobre o valor da operação, exatamente como ocorre no caso em tela.

De acordo com o artigo 115 do Código Tributário Nacional, o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Desta forma, como exemplos de obrigações acessórias podemos citar: a escrituração de livros e documentos fiscais, a transmissão da escrituração fiscal (EFD), a manutenção de livros controles de estoques, a emissão de notas fiscais, dentre outras. É certo que diversas são as obrigações acessórias elencadas nas legislações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, sendo que o descumprimento destas pode acarretar o não pagamento do tributo devido ou, ainda, ocasionar dificuldades para a fiscalização apurar se o contribuinte, de fato, recolheu a obrigação principal na forma prevista na legislação que rege a matéria.

Ocorre, no entanto, que em diversas ocasiões o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta qualquer prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona o descumprimento da obrigação principal e, tampouco, gera dificuldades para a fiscalização apurar o recolhimento do tributo pelo contribuinte na forma ditada pela legislação tributária.

É exatamente o que se verifica no presente caso, tendo em vista que a ausência de escrituração de Notas Fiscais não acarreta qualquer dano ao Estado, não caracterizando inadimplemento tributário ou mesmo impedimento ao Fisco para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados pela Recorrente.

A ausência de danos ao Erário resta sobremaneira demonstrada na medida em que se tratam, conforme consignado expressamente no próprio auto de infração, de operações não tributadas.

Eventual prejuízo em razão da falta de escrituração das Notas Fiscais de entrada seria da própria Recorrente, uma vez que deixa de se utilizar dos créditos fiscais de ICMS destacados nas referidas Notas Fiscais.

Alguns renomados doutrinadores defendem, ainda, que, na hipótese de o descumprimento da obrigação tributária não acarretar danos ao erário, como se verifica no presente caso, a penalidade deve ser totalmente relevada, tendo em vista a complexidade das legislações tributárias e o grande número de obrigações acessórias previstas em lei, especialmente em se tratando de ICMS.

Em consonância com o entendimento da Recorrente, o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA já teve a oportunidade de reconhecer a insubsistência da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação ou do tributo devido, quando a inobservância da legislação estadual não acarretar danos ao erário.

Diante do exposto, resta à saciedade comprovada a insubsistência das Infrações 02 e 03 do lançamento fiscal, razão pela qual deve ser reformado o acórdão recorrido.

Pelos fundamentos de fato e de direito acima expostos, requer-se o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração nº 299314.0001/19-9 e, por conseguinte, cancelado integralmente o lançamento fiscal e extinto o crédito tributário autuado.

Requer, por fim, que todas as intimações sejam enviadas e publicadas, exclusivamente, em nome da advogada ALESSANDRA BITTENCOURT DE GOMENSORO, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708 e na OAB/BA sob o nº 64.600 e com endereço à Av. Praia do Flamengo, nº 200, 11º andar, Flamengo, Rio de Janeiro – RJ, CEP 22.210-901.

Diante da controvérsia, e em busca da verdade material, e considerando que a diligência proposta (fl. 111) não pode ser atendida em virtude do momento de restrições em função da pandemia da COVID-19, após as razões apresentadas em sede de julgamento, os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na assentada de julgamento datada 01/03/2023, decidiram remeter novamente em diligência os autos à Infaz de Origem (Fls. 354/355), a fim de atender as seguintes solicitações:

- 1) Verificar “*in loco*” se as mercadorias que foram objeto da autuação foram efetivamente utilizadas como matéria prima no processo produtivo, no processo de industrialização da Recorrente e como elas estão de fato registradas na EFD.
- 2) Verificar se no período autuado há notas fiscais de saída, das mercadorias que foram objeto da autuação, na forma em que foram adquiridas, sem que tenham passado por processos que se compreendam como industrialização nos termos do Regulamento do IPI.
- 3) Havendo mercadorias na situação do item anterior (2) elaborar novo demonstrativo de débito, considerando a cobrança da antecipação parcial apenas para as referidas mercadorias

Após os procedimentos solicitados o contribuinte deveria ser cientificado, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar, se assim desejar.

Havendo manifestação da Recorrente, se necessário, deverá o autuante prestar nova informação fiscal. Feito isto, os autos deveriam retornar, para fins de prosseguimento do feito.

Intimada a se manifestar sobre a diligência, a Recorrente diz haver equívoco quanto ao levantado na conclusão dos auditores fiscais.

Em atendimento à diligência solicitada, os auditores fiscais assim responderam:

Com base no EFD do contribuinte, verifica-se que:

- a) Ocorreram entradas de “Dióxido de Carbono Liq Cam Tanque” e “Dióxido Carbono Bruto Líquido”, contudo, apenas saídas de “Dióxido Carbono Liq Cam Tanque”. A unidade processa industrialização de “Dióxido Carbono Bruto Líquido”;
- b) A quantidade de “Dióxido Carbono Liq Cam Tanque” que saiu foi aproximadamente 72.143.559 kg acima da quantidade da mesma mercadoria que deu entrada.
- c) A quantidade de “Dióxido Carbono Liq Cam Tanque” que saiu é aproximadamente 2,64 vezes superior à quantidade do mesmo item que deu entrada
- d) O demonstrativo elaborado na ação fiscal está consistente com os fatos citados:

Período 2015 a 2017		
Produto/Mercadoria	Entrada (Kg)	Saídas (Kg)
Dióxido Carbono Liq Cam Tanque	43.902.230,73	116.045.790,47
Dióxido Carbono Bruto Líquido	74.273236,09	0,00

Por fim disse que a época da ação fiscal estivera “*in loco*” para verificar o quanto solicitado agora para confirmar o procedimento adotado na ação fiscal, o que está comprovado pelos dados acima conforme EFD do contribuinte e que à época todo o Dióxido Carbono Liq Cam Tanque adquirido, se somou à sua própria produção da mesma mercadoria a partir do Dióxido Carbono Bruto Líquido que foi industrializado e que, portanto, não há “*mercadorias na situação do item 2*”.

Se manifesta a Recorrente, dizendo que este entendimento não merece prosperar. Primeiramente deve-se levar em consideração que as datas das ocorrências das supostas infrações cometidas pela Recorrente e cobradas por meio do Auto de Infração abrange apenas as competências de 2016 e 2017. E que o fiscal considerou indevidamente o exercício de 2015. Por si só, esta situação tem o condão de macular a conclusão alcançada pela diligência o que a torna inviável para este fim.

Diz ter apresentado nos autos o descritivo do processo operacional do processo de purificação do CO2 e as notas fiscais de saídas referente às vendas de Dióxido de Carbono Líquido e refrigerado, reiterando tudo aquilo que já fora apontado no Recurso Voluntário e que não fora considerado

pela atuação.

VOTO (Vencido quanto à Infração 1)

O presente recurso foi interposto em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0031-01/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/03/2019 nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 218.850,52, pelo cometimento de 03 infrações no período de Janeiro/2015 a Dezembro/2017 e que fora reduzido para R\$ 193.294,18 após julgamento de primeira instância.

Inicialmente pede pela nulidade do auto, por entender que este deve necessariamente conter a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações principais e acessórias, o que não fora verificado. Entretanto, analisando as razões apresentadas, os argumentos suscitados pela recorrente serão analisados no mérito, razão pela qual entendo que não prospera o pedido de nulidade.

Já no que tange à Infração 01, a fiscalização alega que a Recorrente recolheu a menor o ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no valor de R\$ 63.890,84, mais multa de 60%, nos meses de junho, setembro e outubro de 2016.

Já a Recorrente argumenta que não faz sentido a fiscalização cobrar ICMS Antecipação Parcial, visto que se trata de produtos para industrialização. Diz que conforme se depreende da planilha anexa (Doc. 03 da Impugnação), as operações realizadas no período autuado referem-se a operações de CFOP 2101 e 2151, que tratam, respectivamente, de operações de compra e transferência para INDUSTRIALIZAÇÃO e cita as operações que se caracterizam industrialização dos termos do RIPI.

Em análise da planilha, verifica-se que as notas ali elencadas de fato se referem aos CFOPs 2101 e 2151 e que estão em consonância com quadro demonstrativo sobre o processo que é realizado com produto “dióxido de carbono”, conforme apresentado pela recorrente à fl. 338 em seu recurso.

Importante se faz analisar o Art. 4º do RIPI elenca as operações que se caracterizam como industrialização, conforme abaixo transcrito e citado na peça recursal.

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. “

Analisando o Art. 12-A da Lei nº 7.014/96, verifica-se que a antecipação parcial se aplica somente nas operações interestaduais de mercadorias para comercialização, que não está em consonância com as razões da atuação.

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de **comercialização**, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”*

Em que pese ter sido mencionado na diligência realizada por fiscal estranho ao feito que se trata de operações de revenda, o que poderia ter sido comprovado de maneira mais assertiva se tivesse sido realizada uma diligência *“in loco”* com base nas razões apresentadas, entendo que assiste razão à Recorrente, com base nos documentos acostados aos autos, devendo portanto a infração 01 ser considerada insubsistente, pois em que pese, o produto na saída também ser dióxido de carbono, é possível perceber pelo menos um dos processos de industrialização, qual seja o beneficiamento ou acondicionamento nos termos da legislação do IPI.

Já em relação às infrações 02 e 03, em relação às argumentações de desproporcionalidade das multas e da falta de prejuízo ao erário, cabe esclarecer que a obrigatoriedade da escrituração fiscal das notas de entradas e saídas, bem como todas as operações praticadas pela empresa, é de responsabilidade do contribuinte, assim prevê o Art. 247 do RICMS/BA que diz *“A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte”*.

Quanto às multas aplicadas, estão de acordo com o previsto no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, logo, a multa é estabelecida em dispositivo de lei, não cabendo a este órgão julgador a determinação de inconstitucionalidade ou não atendimento ao ato normativo.

Diante de todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Infração 1)

Com a mais respeitosa, devo divergir do voto da ilustre Conselheira Relatora no que diz respeito à primeira infração.

Primeiro, discordo da necessidade de diligência *“in loco”* para constatação da verdade material, visto que se trata de exercícios de 2016/2017, e não se está a duvidar do processo produtivo da recorrente, nem que a mesma produza ou faça beneficiamento da mesma mercadoria autuada.

Diz o voto que estou divergindo que *“embora tenha descrito pormenorizadamente é possível perceber pelo menos um dos processos de industrialização, qual seja o beneficiamento ou acondicionamento nos termos da legislação do IPI”*.

Ora, não se duvida que o recorrente faça beneficiamento do Dióxido de Carbono Bruto, ocorre que as averiguações de quantidades produzidas somas às adquiridas, quando comparadas às saídas, fazem prova contra o recorrente conforme atestou a diligência:

“O que está comprovado pelos dados acima conforme EFD do contribuinte e que à época todo o Dióxido Carbono Liq Cam Tanque adquirido, se somou à sua própria produção da mesma mercadoria a partir do Dióxido Carbono Bruto Líquido que foi industrializado e que, portanto, não há “mercadorias na situação do item 2”.

Assim o recorrente alega que fez beneficiamento do produto adquirido, contudo não logrou provar mediante as quantidades de mercadorias movimentadas, que estas que constam da autuação tenham passado por qualquer processo de beneficiamento.

Entendo que a decisão da eminente Conselheira é notoriamente contrária às provas documentais e os demonstrativos dos quantitativos movimentados, e não contestados pelo recorrente, no que diz respeito às quantidades, que são prova inequívoca da revenda das mercadorias adquiridas sem qualquer beneficiamento.

Acrescento ainda que a recorrente em diversas oportunidades efetuou o recolhimento da antecipação parcial, por motivo de revenda, o que denota ser algo corriqueiro na sua atividade e por certo, cometeu falhas na apuração do imposto devido por antecipação parcial, dada a pequena quantidade autuada.

Por outro lado, é fato que quando os autuantes atestam que as mercadorias tiveram saída, e por óbvio, tributadas, já que se não fossem, seriam autuadas como saídas de mercadorias tributadas como não tributadas, não cabe a cobrança do imposto devido por antecipação parcial, mas apenas a multa, visto que as saídas tributadas impedem a cobrança da antecipação parcial pelo princípio

da vedação ao *bis in idem*.

Tal vedação à tributação do mesmo fato gerador em duplicidade, ou ainda que parcialmente, elevando-se a carga tributária da operação além daquela permitida pela legislação, é princípio a ser respeitado entre as limitações ao poder de tributar do estado. A manter-se a cobrança da antecipação parcial, e concomitantemente a tributação lançada nas saídas, sem dúvidas está a se penalizar o contribuinte com a cobrança de um imposto que já foi inteiramente pago e não é devido.

Assim posto, voto pela exclusão do imposto e pela manutenção da multa na infração 01, mantendo pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299314.0001/19-9, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento das multas no valor total de **R\$ 193.294,18**, sendo multa pecuniária no valor de R\$ 38.334,50, prevista no art. 42, II, “d”, c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96 e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 154.959,68, previstas no inciso IX do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 1) – Conselheiros: Evalda de Brito Gonçalves, Valdirene Pinto Lima e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de Fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Infração 1)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR
(Infração 1)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS