

A. I. N° - 299904.0007/01-1
AUTUADO - OLDESA ÓLEO DE DENDÊ LTDA.
AUTUANTE - TANIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - NFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 23/07/2002

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0222-03/02

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração comprovada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATÉRIAS-PRIMAS (SEBO) ADQUIRIDAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, SUJEITAS AO REGIME DE DIFERIMENTO, DESACOMPANHADAS DO COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Matéria objeto da contenda encontra-se disciplinada em Convênio (Convênio ICM 15/88 e ICMS 89/99), que rege a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por guia em separado nas operações interestaduais com couro, sebo e outros produtos que especifica. Infração comprovada. b) DEVOLUÇÕES DE VENDAS SEM COMPROVAÇÃO. Infração parcialmente elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração de 26/12/2001, exige ICMS de R\$ 166.455,82 em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, no valor de R\$ 40.404,76;
2. Utilização de crédito fiscal indevido, referente as aquisições interestaduais de matérias-primas de contribuinte de estabelecimentos fixo, sem demonstrativo de saldo credor na conta gráfica do ICMS, em relação a cada remessa, ou regime especial para pagamento do imposto em uma única quota mensal, no valor de R\$ 81.003,06;
3. Utilização de crédito fiscal indevido referente as notas fiscais de entradas emitidas pela OLDESA, de devolução de venda de equipamentos industriais fabricados por encomenda, conforme cópias das notas fiscais 10902 de 21.08.98 e 11283 de 08.09.98. Não apresentadas as notas fiscais de saída por devolução do remetente, adquirente dos equipamentos e/ou as respectivas notas fiscais de venda dos equipamentos citadas nas notas fiscais de devolução, com o correspondente débito do imposto, no valor de R\$ 45.048,00.

O autuado, através de seus advogados legalmente constituídos, ingressa com defesa, fls. 163 a 193, com os seguintes argumentos:

1. Que o Auto de infração está eivada de vícios insanáveis, afronta à Constituição Federal, ao CTN, ao STJ, além de não comportar no mérito, uma análise mais profunda, conforme pretende demonstrar;
2. Quanto à infração 1, diz que “a ilustre auditora fiscal obrou mal, ao fundamentar o Auto de Infração [...] nos documentos fornecidos pela Autuada, ainda mais pelo fato de ter incidido em erro grosseiro de apuração das infrações, o que fica reforçado pelo fato de ter imputado dados inexistentes ao tempo em que omitiu outros de relevância questionável para o interesse da Autuada, que gerará inevitavelmente, a nulidade do presente Auto de Infração”.
3. Argüi que a auditora fiscal inseriu no documento de sua exclusiva lavra intitulado “Resumo anual de produção e Estoques – 1998”, servindo-se de fonte alienígena, que comprometeu o valor da infração 1. Assim, que seu trabalho criou uma ficção tributária, resultando em duplicidade da exigência tributária.
4. Aponta que de acordo com os dados contábeis, as diferenças de estoque das mercadorias que foram levantadas, não existem.
5. Prima facie, percebe-se que a autuante deixou de observar a mercadoria que foi transferida para re-processamento, mesmo sabendo que tal processo refere-se a uma reciclagem do produto e que envolve perda do produto, ou seja trata-se de produto perecido em grande parte na própria produção, por exigência do mercado de consumo.
6. Afirma que não houve saídas dos produtos sem notas fiscais, mas re-processamento, o que deve ser considerado como perda na produção, não representado saída física nem jurídica.
7. Aponta a existência de erros em diversas notas fiscais, e que a auditora fiscal criou fato gerador inexistente na lei tributária. Cita resoluções de Tribunais no sentido de que somente lei complementar pode definir o fato gerador de ICMS.
8. Transcreve entendimento do STJ de que para caracterizar o fato gerador do ICM é preciso além da saída física, a saída jurídica, isto é, a venda de mercadoria.
9. Quanto à infração 2, em que a autuante alegou que houve utilização indevida de crédito fiscal referente às aquisições interestaduais de sebo bovino, esta não observou o capítulo que intitula o artigo 509, § 4º do RICMS/97.
10. Alega que o sebo previsto no parágrafo do artigo acima, é sebo in natura, que se constitui em resíduos de material bovino, diferente do produto adquirido pela autuada, sebo industrial. Diz que se trata de sebo industrial, ou seja, já processado, não podendo ser considerado como resíduo de material, e sim, produto acabado industrializado.
11. Distingue o tratamento tributário empregado no sebo in natura e no sebo industrial, sendo que o tratamento em relação a este é de recolhimento normal, qual seja, no conta-corrente mensal, enquanto que aquele deve ser pago na divisa do referido Estado.
12. Esclarece que os fornecedores do autuado cumpriram fielmente a legislação, recolhendo o ICMS devido nos termos dos regulamentos dos seus Estados de origem, consoante se comprova com a cópia do “Livro de Registro de Saídas” do principal fornecedor que é a VITAGRO, que comprova o recolhimento de todos os valores apurados pela autuante.
13. Argüi que é exigência demais que o contribuinte fiscalize fornecedores espalhados por todo o país, verificando se cada qual cumpre com suas obrigações tributárias.
14. Transcreve decisões do STJ, e afirma que a auditora afrontou a Carta Magna ao seguir regras empíricas do regulamento de uma lei estadual, que a contrariam, assim como ao CTN.
15. Registra que sendo o “sebo bovino” ingrediente próprio para a produção de sabão e similares, o adquirente é consumidor final, porquanto houve miscigenação total, gasto completo do produto adquirido, formalizando-se a consumação plena e inquestionável do produto, configurando-se assim, a hipótese e a tese de consumidor.
16. Registra a definição de “obrigação tributária” de tributaristas mundiais, concluindo que dois Estados da Federação não podem, ao mesmo tempo, arrecadar o mesmo tributo, no mesmo

“espaço cronológico”, com a mesma base de cálculo, referente a mesma mercadoria e constituindo-se da mesma “traditio”.

17. Na infração 3, diz que o entendimento da autuante não é verdadeiro, porquanto canalizam-se à presente defesa fiscal a Nota fiscal de saída nº 29.602, emitida no dia 28/10/95, com ICMS de R\$ 2.064,00; a Nota Fiscal nº 3.122 emitida em 30/11/96, ICMS de R\$ 26.520,00; a Nota Fiscal nº 3.723, emitida em 27/01/97, com ICMS de R\$ 12.600,00, perfazendo o ICMS recolhido R\$ 41.184,00, restando uma diferença de apenas R\$ 3.864,00, que reconhece como devido.
18. Afirma que a Constituição Federal firmou o princípio objetivo da “responsabilidade sem culpa”, pela ação lesiva dos agentes públicos instituidores de tal sistema de fiscalização sem embasamento legal, sendo melhor impedir que estes atos não prevaleçam.
19. Diz que o Auto de Infração é nulo pois não restou comprovado as saídas de mercadorias nas datas nele compiladas, e que foi baseado em ficção e indícios que não meios suficientes para corroborar a autuação.
20. Discorre sobre o ônus da prova, cabendo a quem imputa a infração ou fato delituoso a outrem o ônus de prová-los.
21. Cita a doutrina esclarecendo o lançamento por homologação, a constituição do crédito tributário e a circulação das mercadorias, ressaltando que cabe a interpretação sistemática que guarda coerência com os preceitos válidos e eficazes, em total observância com os superiores princípios constitucionais.
22. A final, pede a nulidade ou o cancelamento do Auto de Infração, ou se assim não for entendido, a improcedência das infrações 01 e 02 e a parcial procedência da infração 3, reconhecendo como devido o valor de R\$ 3.864,00.

A autuante presta informação fiscal, fls. 225 a 230, e esclarece os seguintes pontos levantados pela defesa:

1. Que o autuado equivoca-se no tocante a fonte de dados que utilizou para efetuar o levantamento de estoques, pois este foi efetuado a partir das unidades produzidas de dez produtos selecionados. Diz que os dados utilizados para a confecção do demonstrativo foram extraídos de fontes distintas, a saber: os estoques inicial e final do Livro de Inventário, as devoluções de vendas das notas fiscais de entradas de mercadorias, a produção no período, do Sistema Auxiliar de estoques, as saídas com notas fiscais, das notas fiscais de saídas de mercadorias.
2. Afirma que apenas no demonstrativo “Resumo Anual de Produção e Estoques”, consta a observação de que os dados foram extraídos do Sistema Auxiliar de Estoque. Quanto às saídas para re-processamento não foram localizados no Sistema Auxiliar de Estoque do autuado, os dados referentes a estas entradas ou perdas.
3. Ressalta que na escrita fiscal do autuado não há o registro das perdas, nem foi observada a previsão legal do art. 100, V do RICMS/97, quanto ao estorno do crédito fiscal.
4. Retifica o levantamento com base nas notas fiscais apresentadas na defesa e encontra o valor da omissão de saídas de R\$ 40.473,75.
5. Quanto à infração 2, ressalta que as notas fiscais, em sua maioria, discriminavam a matéria prima simplesmente como “sebo bovino”, além do que o sebo industrial é um produto gorduroso não comestível de origem animal, também incluído no art. 509, § 4º do RICMS/97.
6. Esclarece que a infração caracterizada decorreu do descumprimento do previsto no artigo acima, para aproveitamento do crédito fiscal e não para recolhimento do imposto.
7. Com relação à infração 3, concorda com as razões de defesa, restando R\$ 3.864,00 de crédito indevido sem a devida comprovação do débito.

O autuado, cientificado da informação fiscal, na qual alguns documentos foram anexados, manifesta-se às fls. 401 a 410, nos seguintes termos:

1. Com relação à infração 2, apesar da justificativa dada pela autuante, verifica-se no Auto de Infração que os valores lançados são todos créditos de ICMS utilizados pelo autuado, que haviam sido destacados nas notas fiscais de entrada e que foram devidamente recolhidos nos estados de origem.
2. Assim, que os fatos que não podem ser deturpados sob nenhum pretexto são:
 - todas as operações de compra de sebo bovino apuradas estão acompanhadas de notas fiscais idôneas com o efetivo destaque do ICMS;
 - o autuado utilizou-se dos créditos fiscais relativos àqueles valores destacados nas notas fiscais de entrada;
 - a autuante considera tais créditos como indevidos, portanto impossíveis de serem utilizados, pelo fato das notas fiscais de entrada estarem desacompanhadas do Documento de Arrecadação Estadual ou do Certificado de Crédito do ICMS.
3. No mérito, salienta que a exigência do art. 509 § 4º, I do RICMS/97 não é somente para fins de aproveitamento de crédito pelo destinatário, mas também para fins de transporte, e diante desta exigência indaga como as mercadorias em tela foram transportadas de outros Estados para a Bahia, recebendo os competentes “vistos” dos prepostos fiscais de nosso Estado.
4. Discorre sobre o princípio da não - cumulatividade.
5. Aponta que o tratamento dado pelo Estado do Espírito Santo, ao sebo industrial é o de recolhimento normal, ou seja, que os contribuintes, ora fornecedores do autuado não são obrigados a recolher o imposto no momento da saída do produto para outro Estado, e que a obrigação resume-se a emitir a competente nota fiscal, com o devido destaque do imposto a ser recolhido, no momento da apuração mensal.
6. Pede a improcedência das infrações 01 e 2 e reconhece o débito no valor de R\$ 3.864,00 relativo à infração 03.

VOTO

Inicialmente verifico que o presente Auto de Infração encontra-se perfeito e apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos, não se verificando a existência de vícios insanáveis que ensejem a decretação de sua nulidade.

Também não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade e de ilegalidade da legislação tributária estadual, a teor do que dispõe o art. 167, inciso I, combinado com o art. 168 do RPAF/99.

No mérito, na infração 1, é exigido ICMS, apurado através de levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado, onde foram constatadas operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais. O autuado, em sua peça de defesa, nega o cometimento da infração e aponta onde o autuante poderia ter cometido equívocos no levantamento, com documentos que respaldam a sua irresignação.

Verifico que a autuante coletou os dados utilizados no “Demonstrativo de Estoques”, de fls.11 no Livro de Inventário, nas notas fiscais ingressas no estabelecimento e nas emitidas nas operações de circulação das mercadorias, e ainda utilizou-se de dados da produção no período existente no “Sistema Auxiliar de Estoques”, documentos de posse do autuado. No que tange às saídas para re-processamento, que o autuado reclama não terem sido consideradas, a autuante

esclarece em sua informação fiscal que não foram localizados os dados referentes a estas entradas ou perdas, no Sistema Auxiliar de Estoques, sendo que esta assertiva não foi combatida pelo contribuinte quando tomou ciência da informação do autuante.

Também na há informação na escrita fiscal de perdas de produção, nem o autuado atentou para o disposto no art. 100, V, do RICMS/97, quanto ao estorno ou anulação do crédito fiscal, quando as mercadorias forem objeto de quebra anormal, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção.

Entendo que o ICMS exigível está correto, diante dos elementos constantes do PAF e da falta de provas, do autuado em sua defesa, quanto ao não cometimento da infração.

Constato ainda que a autuante na informação fiscal, retifica o valor da exigência neste item para R\$ 40.473,75, valor superior ao exigido no lançamento inicial, que deve prevalecer nesta autuação, sendo que a diferença constatada de R\$ 68,99, deverá ser exigida em nova ação fiscal.

Quanto à infração 2, esta refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, relativo às aquisições interestaduais de sebo bovino, de contribuinte com estabelecimento fixo, sem o demonstrativo de saldo credor na conta gráfica do ICMS, em cada remessa e sem regime especial para pagamento do imposto em uma única cota mensal, bem como sem acompanhamento dos respectivos DAEs.

O autuado alega que se trata de sebo bovino industrial, e este produto não se enquadraria na previsão do art. 509, § 4º do RICMS/97, que seria relativo à sebo in natura, que se constitui em resíduos de material bovino, por ele adquirido, sebo industrial, já processado, não podendo ser considerado como resíduo de material e sim produto acabado industrializado.

O art. 509, § 4º, do RICMS vigente é originário do Convênio ICM 15/88, e alterações dos Convênios ICMS 75/89 e 89/99, e cabe-nos um passeio nos referidos diplomas com o fito de elucidar a questão controversa:

O Convênio ICM 15/88, com previsão de vigência a partir de 1º de agosto de 1988, cuja eficácia foi adiada para 01.07.89, através do Convênio ICM 53/89, dispõe sobre a obrigatoriedade de recolhimento do ICM por guia em separado nas operações interestaduais com couro, sebo e outros produtos que especifica, e possui a seguinte redação:

“Cláusula primeira O Imposto de Circulação de Mercadorias incidente nas saídas com destino a outra unidade da Federação de couro e pele em estado fresco, salmourado ou salgado, de sebo, osso, chifre e casco será recolhido por guia em separado, antes de iniciada a remessa.

Renumerado o parágrafo único para § 1º pelo Conv. ICMS 75/89, efeitos a partir de 12.09.89.

§ 1º O comprovante do recolhimento do imposto previsto nesta cláusula acompanhará a mercadoria, juntamente como documento fiscal próprio, para fins de transporte e de aproveitamento do crédito fiscal pelo destinatário.

Acrescido o § 2º pelo Conv. ICMS 75/89, efeitos a partir de 12.09.89.

§ 2º Tratando-se de contribuinte com estabelecimento fixo, poderá ser autorizado que um demonstrativo da existência de saldo credor na conta gráfica do ICMS, em relação a cada remessa, autenticado pelo Fisco estadual de origem, substitua a Guia exigida nesta cláusula.

Cláusula segunda Mediante regime especial e expressa anuência da unidade da Federação destinatária, o imposto poderá ser pago numa única quota mensal, englobando todas as saídas que, no período, o remetente promover para o mesmo destinatário, cabendo a este apropriar-se do crédito fiscal somente após o recebimento do correspondente comprovante.

Parágrafo único. O documento fiscal que acompanhar o transporte conterà a indicação dos números dos respectivos processos das unidades federadas de origem e de destino, vedado o destaque do imposto.”

O caput da cláusula primeira do Convênio ICM 15/88, de 12 de julho de 1988, passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2000, com a seguinte redação, através do Convênio ICMS 89/99:

“Cláusula primeira O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação incidente nas saídas com destino a outra unidade da Federação de couro e pele em estado fresco, salmourado ou salgado, de produto gorduroso não comestível de origem animal, inclusive o sebo, osso, chifre e casco será recolhido por guia em separado, antes de iniciada a remessa.”

Destarte, os Convênios acima relatados foram celebrados pelo Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados da Federação e do Distrito Federal, tendo em vista o disposto no artigo 199 do Código Tributário Nacional, na forma da Lei Complementar nº 24/75, como instrumentos das deliberações a que se refere o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição Federal em vigor, e obrigam aos acordantes em todos os seus termos.

No presente caso, o autuado não poderia utilizar-se do crédito fiscal, haja vista que os documentos fiscais não vieram acompanhados do comprovante do recolhimento do imposto previsto na cláusula primeira do Convênio ICM 15/88, e nem do demonstrativo da existência de saldo credor na conta gráfica do ICMS, em cada remessas, autenticado pelo Fisco estadual de origem.

Também o autuado não comprova que o remetente possuía regime especial com expressa anuência da unidade da Federação destinatária, no caso a Bahia, para que o imposto fosse pago numa única quota mensal, quando então o autuado poderia apropriar-se do crédito fiscal após o recebimento do correspondente comprovante.

O autuado em sua defesa limita-se a questionar a constitucionalidade da legislação estadual, não apresentando os DAEs ou os Certificados de Créditos exigidos. Ademais, pelo que dispõe o art. 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Verifico que os citados Convênios não fazem distinção quanto ao fato do sebo ser ou não industrializado.

Em situação similar, esta 3ª JF já se pronunciou, no Acórdão JF nº 0927/01, que foi confirmada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JF nº 0107-12/02. O Relator de 2ª Instância assim se expressou em seu voto:

Quanto ao item 05, o recorrente alega que o remetente das mercadorias não estaria obrigado a recolher o ICMS em DAE específico, conforme determina o Estado da Bahia.

Ocorre que tal alegação não logra êxito, diante da matéria objeto desta contenda, está determinado em Convênio (Convênio ICM 15/88 e ICMS 89/99), que encontram-se acostados ao PAF fls. 172 e 174, cuja Ementa reporta-se sobre a obrigatoriedade de recolhimento do ICM por guia em separado nas operações interestaduais com couro, sebo e outros produtos que especifica.

A alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo não se inclui na competência dos órgãos julgadores do CONSEF, consoante dispõe o art. 167, I, do RPAF/99. Portanto, a infringência ao art. 509, § 4º inciso I, do RICMS/97, ficou comprovado, ensejando a glosa dos créditos relativamente às notas fiscais às fls. 105 a 145 dos autos arroladas no demonstrativo de débito às fls. 103 e 104 dos autos.

Concluo que cabe razão a autuante, pois não há a comprovação de recolhimento do ICMS por guia em separado nas operações interestaduais com sebo, devendo ser exigido o valor relativo à utilização indevida de crédito fiscal, de R\$ 81.003,06, conforme o lançamento fiscal, por infringência ao art. 509, § 4º, inciso I, do RICMS/97, relativamente às notas fiscais listadas às fls. 141 a 142 dos autos.

Quanto à infração 3, decorrente da utilização indevida de crédito fiscal efetuado através de notas fiscais de entradas, sem a comprovação da devolução das mercadorias pelo remetente, a autuante ao analisar as razões da defesa, emite na informação fiscal sua concordância e diminui o valor da exigência para R\$ 3.864,00, no que concordo.

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 299904.0007/01-1, lavrado contra **OLDESA ÓLEO DE DÊNDE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 125.271,82**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 40.404,76 e de 60% sobre R\$ 84.867,06, previstas no art. 42, III, VI, “a”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR