

A. I. Nº - 206916.0002/02-6  
AUTUADO - JAQUARIPE AGRO-PECUÁRIA S/A  
AUTUANTES - SAMUEL PEDRO EVANGELISTA RIOS  
ORIGEM - INFAS SANTO ANTONIO DE JESUS  
INTERNET 20.12.02

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0450-01/02**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Argumentos defensivos não elidem o lançamento fiscal. 2. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE LANÇAMENTO NAS ESCRITAS FISCAL E CONTÁBIL. PRESUNÇÃO LEGAL DE PRESTAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA Do IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de prestações tributáveis anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração não contestada. 3. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração não contestada. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Os documentos não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias efetuadas regularmente, sujeitas ao imposto. Infração não contestada. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. Não restou comprovado que as operações se tratavam de devoluções. 6. BASE DE CÁLCULO. SUBFATURAMENTO. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/07/02, para cobrar o imposto no valor de R\$207.030,95 acrescido das multas de 50%, 70% e 150%, em decorrência de:

1. Omissão de saída de produto acabado tributável apurada através de levantamento da produção, efetuado com base no consumo de matéria prima (exercício de 2001) – R\$96.645,31;
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas (fevereiro e outubro de 2001) – R\$2.429,44;
3. Falta de recolhimento do imposto, nos prazo regulamentares, escriturado nos livros próprios (novembro de 2001 a junho de 2002) – R\$90.400,44;

4. Falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares, referente as operações não escrituradas nos livros fiscais (janeiro a maio de 2001 e setembro de 2001) – R\$12.569,32;
5. Utilização indevida de crédito fiscal por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. A empresa emitiu diversas notas fiscais de entradas de mercadorias referentes a supostas devoluções, que notoriamente não ocorreram, visto que nas notas fiscais de vendas não constam, em nenhuma delas, as formalidades exigidas pela legislação, tais como: observação do cliente dizendo o motivo da devolução, carimbo do CGC, carimbo de assinatura, carimbo dos Postos Fiscais de retorno comprovando o trânsito da mercadoria, bem como em nenhuma das operações, houve emissão de nota fiscal por parte do cliente (janeiro a junho de 2001, agosto de 2001, novembro a dezembro de 2001) – R\$4.205,72;
6. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamento não registrado. A empresa efetuou compra de mercadorias, conforme Nota Fiscal nº 023 da empresa Manoel Andrade Teixeira, inscrição nº 30357985, no valor de R\$3.500,00, tendo efetuado o pagamento de parte da mesma, não escriturada (subfaturamento) no valor de R\$4.592,00, conforme pode ser constatado pelo formulário de Ticket de Pesagem 13355 (novembro de 2001) – R\$780,72.

O autuado, por representante legalmente habilitado, impugnou a ação fiscal referente aos itens 01 e 05 do Auto de Infração.

Afirmou ter sido equivocada a razão que o autuante se baseou para apresentar omissões de produtos acabados desacompanhados de documentos fiscais. Informou que, para esclarecer o ocorrido seria necessário observar dois pontos: 1) a diferença entre duas estações, ou seja, safra e entressafra; 2) a queda de rendimento dos frutos, considerados individualmente. No período da safra (janeiro a junho), o fruto do dendê alcança melhor rendimento que na entressafra (julho a dezembro), quando, inclusive, os frutos colhidos não amadurecem totalmente., sendo, por consequência, menores. Esta situação, deu como exemplo, acarreta que se na safra é necessário uma tonelada de dendê para produzir noventa ou cento e dez quilos de óleo de palma, na entressafra serão necessárias duas toneladas.

Desta circunstância, afirmou, se conclui que a produção constante da quantidade de óleo verificada pelo fiscal se deve apenas a produção e compra de mais dendê para se atingir o mesmo resultado, não havendo, em qualquer momento, qualquer intuito de sonegar o imposto.

Além do mais, o fisco estadual está a cobrar imposto por mera suposição, vez que não existe qualquer registro de saída do produto final, em outras palavras, não existem dados fáticos de que houve a efetiva circulação das mercadorias, vez que o levantamento fiscal foi realizado com base na matéria prima registrada, ferindo os princípios da legalidade e moralidade.

Continuando seu raciocínio, observou que não se pode esquecer que, para haver a hipótese de incidência do ICMS são necessários três elementos: operação, circulação e mercadoria. No caso, não houve a comprovação da operação, em consequencia, também da circulação (mudança de proprietário), nem, tampouco, da mercdoria. Assim, não há que se falar em crédito do imposto.

Em relação a irregularidade a ele imputada como 05 do Auto de Infração, disse ter sido mero lapso de não realizar as anotações corretas nos documentos fiscais. Advogou que, como não existiu qualquer intenção de omitir dados fáticos, o que caracterizaria a infração, não há que se falar em ilícito tributário, em sonegação de imposto.

Reconheceu o débito apurado das demais infrações (02, 03, 04 e 06), porém, quanto a estas, como envia, mensalmente, a SEFAZ o Documento Mensal de Arrecadação – DMA, no qual se evidencia

suas pendências junto ao fisco, a multa moratória e a punitiva devem ser excluídas, pois este ato assume o caráter de denuncia espontânea ao teor do art. 138 do CTN.

Em seguida, trazendo diversas decisões de tribunais e lições de juristas, tais como, Rui Barbosa Nogueira, Dirceu Galdino, Heron Arzua, Sampaio Dorea, Aliomar Baleiro e José Carlos Graça Wagner, afirmou que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório, e que não condizem com a realidade social e econômica do País. Devem ser modificadas pelo mesmo Poder Público, quando este verificar que os ato que praticou estão eivados pelo vício do abuso. Entendeu que as multas (moratória e punitiva) não poderiam ser maiores que 12%.

Finalizou, requerendo a procedência parcial da ação fiscal e diligência para comprovar suas alegações (fls. 318 a 329).

O autuante, em sua informação e ratificando o procedimento fiscal (fls. 334 a 337), observou que a industrialização do dendê tem aproveitamento global de quase 100% da matéria prima utilizada, tendo em vista que até os resíduos gerados no processo produtivo ainda possuem valor comercial e têm as seguintes aplicações: a) torta de Palmiste: ração e adubo; b) casca do Palmiste: carvão ativado, fibra de freio, capeamento de estradas, queima; c) cacho e fibra: queima, adubo.

A literatura corrente sobre o assunto informa os rendimentos decorrentes do processo de 01 tonelada de dendê em cachos:

- Óleo de dendê – 220 kg
- Óleo de Palmiste – 30 kg
- Torta de Palmiste – 30 kg

Estes índices variam de acordo com a qualidade e espécie do dendê utilizado, que são a Dura e Tenera. O autuado informou que utiliza a Dura no seu processo industrial, que apresenta um rendimento em torno da metade dos valores acima citados, o que pode ser verificado, inclusive através do endereço eletrônico da Secretaria da Agricultura do Estado (SEAGRI).

Por sua vez, o sabão em barras resulta da combinação de gorduras (sebo e/ou óleo de palma e/ou palmiste) com soda cáustica e aditivos tais como: carbonato de cálcio, silicato de sódio e sulfato de sódio. A sua composição final depende da composição e qualidade das gorduras atualizadas, do tipo do sabão fabricado, 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> ou 3<sup>a</sup> qualidade, onde variam as quantidades dos seus componentes e da umidade no produto final.

O autuado forneceu a seguinte faixa de variação de consumo de matérias primas e produtos auxiliares para a produção de 01 tonelada de sabão:

- . Gorduras – de 450 a 650 kg
- . Carbonato de cálcio – de 100 a 200 kg
- . Soda cáustica a 50% - de 135 a 195 kg
- . Silicato de sódio – de 10 a 20 kg
- . Sulfato de sódio – de 10 a 30 kg

E estes índices médios de produtividade da matéria prima foram os utilizados no levantamento da produção realizado, conforme demonstra os documentos de fls. 41 a 45.

Além do mais, tendo havido, como houve, a elaboração de produtos finais, conforme ficou demonstrado nos levantamentos (fls. 31 a 32) e não estando tais produtos escriturados no livro

Registro de Inventário da empresa, em 31/12/01, obviamente eles foram objeto de saídas sem emissão de notas fiscais.

Com referência a infração 05, observou que o argumento do impugnante de que teria havido um lapso ao não proceder as anotações corretas no verso das notas fiscais, não procede, vez que o fato foi realizado ao longo de um determinado período, tornando-se uma prática habitual que culminou com a realização de devoluções fictícias de mercadorias (entradas não realizadas), com a consequente utilização de crédito de ICMS indevidamente.

Não teceu considerações a respeito das outras infrações, vez que não contestadas. Observou, apenas, que as multas estão alicerçadas no RICMS/97.

## VOTO

As infrações 02, 03, 04 e 06 não foram impugnadas pelo autuado, sendo reconhecidas como devidas. Desta forma, mantendo, na sua totalidade, seus reclames. A contestação se resumiu aos acréscimos moratórios e multa punitiva aplicadas.

O impugnante entendeu que, como apresenta, mensalmente, a DMA, este fato excluía a cobrança de imposto de ofício, pois aquele documento tem a mesma natureza de uma denúncia espontânea. E, mais ainda, o Estado além de aplicar multas punitivas, de cunho confiscatório, não tem o direito de aplicar, concomitantemente, multa de mora (acréscimos moratórios) e multa punitiva sobre uma irregularidade constatada. Que a multa seria, unicamente, de 12% sobre o valor apurado.

Em relação a cobrança de acréscimos moratórios e das multas punitivas, decorrente da lavratura do Auto de Infração, observo que suas previsões e percentuais estão determinadas na Lei nº 7.014/96 (art. 32 e art. 42) que trata do ICMS no âmbito do Estado da Bahia. Esta lei tem por base o art. 155, II, §§ 2º e 3º da Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87 de 13/09/96. E, estas determinações estão contidas nos arts. 138, 138-B e 139 (acréscimos moratórios) e art. 915 (multas por infração) do RICMS/97 (Dec. nº 6.284/97). Observo, apenas a guisa de ilustração, que todas as decisões de tribunais trazidas pelo impugnante dizem respeito a retroatividade benigna da lei, ou seja, que em decisões pendentes de julgamento deve ser aplicada as determinações da lei posterior que comine penalidade menos severa. No caso presente, esta circunstância não existe. A lei aplicada é a vigente.

De mais, não tem razão o impugnante em entender que, como entrega junto a SEFAZ, mensalmente, a DMA, não existe mais a possibilidade de se cobrar o imposto devido e não recolhido, de ofício, pois aquele documento tem natureza de denúncia espontânea. Este argumento fere, inclusive, as determinações expressas no art. 138 do CTN trazida pela defesa como base de sua argumentação, pois lá consta que, para ser caracterizada uma denúncia espontânea é necessário existir pagamento, ou depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente.

No caso, as DMA, inclusive, não serviram de base para apuração das irregularidades. O que se constatou foram saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas não registradas – presunção legal conforme art. 4, § 4º da Lei nº 7.014/96 (infração 02), falta de recolhimento do imposto referente a operações regularmente escrituradas no livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 75 a 90 do PAF - infração 03), notas fiscais de saídas não lançadas na escrita fiscal (fls. 91 a 104 dos autos – infração 04) e de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamento não registrado (infração 06).

Isto posto, passo a decisão do mérito dos itens impugnados.

O item 01 do Auto de Infração trata de omissão de saída de produto acabado tributável apurado através de levantamento da produção, efetuado com base no consumo de matéria prima (dendê em cachos e coco de palmiste).

A defesa centrou seus argumentos em três bases:

1. ser necessário observar que o dendê, na entresafra (julho a dezembro), não tem o mesmo rendimento quando da sua safra, inclusive, os frutos colhidos não amadurecem totalmente., sendo, por consequência, menores. Nesta situação, se na safra, por exemplo, é necessário uma tonelada de dendê para produzir noventa ou cento e dez quilos de óleo de palma, na entresafra são necessárias duas toneladas. Que a diferença da quantidade de óleo verificada pela fiscalização decorreu da produção e compra de mais dendê para se atingir o mesmo resultado;
2. o fisco estadual estava cobrando imposto por presunção, vez que não existia qualquer registro de saída do produto final, portanto, não houve comprovação da efetiva circulação das mercadorias;
3. o levantamento fiscal foi realizado com base na matéria prima registrada, ferindo os princípios da legalidade e moralidade.

Quanto ao argumento de que não foi observado o comportamento do dendê em cacho na sua safra e na sua entresafra, entendo sem qualquer sustentação o argumento. O autuante antes de realizar seus trabalhos, solicitou ao autuado, para que o mesmo apresentasse os índices técnicos de conversão das matérias primas selecionadas. O autuado forneceu as faixas de variações de consumo daquelas matérias primas (fls. 41 a 42 do PAF) e produtos auxiliares para a produção de 01 tonelada de sabão (fl. 44). Ora, seria absolutamente ilógico o autuado fornecer índices de conversão da matéria prima em produto acabado, utilizando-se tão somente aqueles do período da safra. Inclusive, observo que estes índices foram informados por faixa, o que denota, claramente, que as circunstâncias sazonais foram consideradas. O autuante, usou a média de produtividade das matérias primas utilizadas (fl. 31).

No levantamento fiscal não existe qualquer presunção de omissões de saídas de mercadorias, nem mesmo aquelas previstas em lei. Uma indústria fabrica determinado produto ou produtos. Estes produtos serão vendidos. Se assim não ocorrer, necessariamente, estarão em estoque. Não estando em estoque e não sendo comprovadas saídas através de notas fiscais, caso presente, as diferenças constatadas foram vendas sem documentação fiscal, ou seja, sem pagamento do tributo devido. O fato material fica comprovado, configurando-se a hipótese de incidência do fato gerador do ICMS, pois houve a circulação de mercadoria sem o seu registro fiscal, irregularidade prevista no art. 60, II do RICMS/97 (Dec. nº 6.284/97).

O sujeito passivo é uma indústria. Assim, adquire matéria prima para transformá-la em produto acabado. Para se determinar omissões de saídas destes produtos, através de auditoria de levantamento dos estoques, somente é possível conhecendo as quantidades de matéria prima utilizadas na produção. Portanto, não existiu qualquer procedimento que tenha ferido os princípios da legalidade e moralidade.

No mais, não houve qualquer contestação das quantidades e valores apresentados pela fiscalização, cujos trabalhos estão respaldados na legislação tributária estadual. Nestes termos, a infração ficou caracterizada e mantendo a ação fiscal.

Quanto a utilização indevida de crédito fiscal, por ter a empresa emitido diversas notas fiscais de entradas de mercadorias referentes a supostas devoluções (infração 05), o impugnante afirmou

que houve, apenas, mero lapso ao não realizar as anotações corretas nos documentos fiscais. Advogou que, como não existiu qualquer intenção de omitir dados, o que caracterizaria a infração, não há que se falar em ilícito tributário.

Ressalto, inicialmente, que as operações, apresentadas nas notas fiscais como de devoluções, foram realizadas nos meses de janeiro a junho, agosto, novembro e dezembro de 2001, constituindo-se em mais de 50 operações. Diante do fato, não posso considerar lapso de escrituração.

Nas devoluções de mercadorias (desfazimento do negócio) o seu remetente pode utilizar-se do crédito fiscal consignado nas notas fiscais. Entretanto, no intuito de assegurar ao Estado controle efetivo sobre tal questão a fim de não haver abusos relativos a sua utilização, procedimentos são determinados a serem seguidos. Assim, o RICMS/97, no seu art. 615 determina que, havendo devoluções de mercadorias por parte de pessoas obrigadas a emissão de documentos fiscais, essas deverão emitir, no ato da devolução, nota fiscal, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso as mercadorias no transito e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento origem, entre outras providências. E, tratando-se de mercadorias devolvidas por produtor, extrator ou pessoas não obrigadas a emissão de notas fiscais, o estabelecimento recebedor deverá emitir nota fiscal de entrada das mercadorias, mencionando todos os dados relativos a nota fiscal origem e obter no documento fiscal ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do seu motivo, fazendo, ainda, constar a espécie e o número do seu documento de identidade. Esta nota fiscal de entrada, assim emitida, servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem (art. 653 do Regulamento).

Da análise dos documentos fiscais acostados ao processos ficou provado que as emissões das Notas Fiscais de Entrada foram realizadas de maneira irregular como bem apontou o Preposto Fiscal, restando imprestáveis para alcançar os objetivos alegados. Todas elas foram emitidas pelo autuado, mesmo quando as vendas foram realizadas para pessoas obrigadas a emitir documentos fiscais (empresas), o que contraria as determinações regulamentares, posto que, nestes casos é do adquirente a obrigação da emissão da nota fiscal de devolução. Em relação as vendas efetuadas a pessoas não obrigadas a emissão de documentos fiscais, não existe qualquer declaração do adquirente, nem no documento fiscal, nem em outro documento aparte, nem, tampouco sua assinatura e identificação, que comprovem a devolução.

Afora tais situações:

1. em todas as notas fiscais não existe qualquer prova, ou mesmo indício, de que foram documentos acobertadores da circulação das mercadorias em retorno, como exemplo carimbo dos Postos Fiscais;
2. a grande maioria das devoluções foram de operações interestaduais, sendo o transportador o autuado através do mesmo veículo que havia anteriormente transportado as mercadorias aos destinatários, sendo as notas emitidas um mês após a entrega, como pode ser verificado pelas notas fiscais acostadas ao PAF.

Pelo exposto falar em descumprimento de obrigação acessória é inócuo, pois foi o tributo que restou sem pagamento vez que as ditas devoluções de mercadorias não foram provadas, sendo mantida a autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor de R\$207.030,95.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206916.0002/02-6, lavrado contra **JAGUARIPE AGRO-INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$207.030,95**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 50% sobre o valor de R\$90.400,44, prevista no art. 42, I, “a” da Lei nº 7.014/96, 70% sobre o valor de R\$112.424,79, prevista no art. 42, III, do citado Diploma Legal e 150% sobre o valor de R\$4.205,72, prevista no art. 42, V, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2002

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR