

A. I. Nº - 159760.0100/07-3
AUTUADO - BAHEMA EQUIPAMENTOS S.A. [MARCOSA S.A. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS]
AUTUANTE - OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 22.08.2007

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0232-02/07

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO, NA ESCRITA FISCAL, DE ENTRADAS DE MERCADORIAS REFERENTES A OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Refeitos os cálculos, para exclusão de parcelas indevidas. Reduzido o valor da multa. **b)** CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE (CIAP). FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/2/07, diz respeito a:

1. entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal [descumprimento de obrigação acessória], sendo por isso aplicada multa de R\$ 33.790,47, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas;
2. falta de apresentação do CIAP, sendo aplicada multa de R\$ 90,00.

O autuado apresentou defesa (fls. 407-408) declarando reconhecer o fato de que cuida o item 2º. Aduz também reconhecer parcialmente o cometimento descrito no item 1º, com a multa de R\$32.904,83. Apresentou demonstrativo das Notas Fiscais que admite não terem sido escrituradas.

Noutra petição (fls. 418/425), tendo por fulcro o item 1º do Auto, o contribuinte reforça a alegação de que parte das Notas Fiscais se encontrava registrada em sua escrita fiscal, e argumenta que as demais Notas Fiscais se referem a operações não tributáveis, ponderando que não em relação a estas não ser aplicada a multa estipulada no Auto, em face do princípio da tipicidade cerrada. Para configurar a condição das operações como não tributáveis, a defesa observa que as Notas Fiscais não têm destaque do imposto. Assinala que as Notas não escrituradas dizem respeito a remessa por conta e ordem de terceiro, remessa em garantia e remessa para análise ou teste. Protesta que, ainda fosse para manter a autuação, a multa não seria de 10% (Lei nº 7.014/96, art. 42, IX), mas sim de 1% (art. 42, XI). Pede que seja anulada a autuação no que concerne às operações não tributáveis, ou que seja declarada improcedente quanto às Notas escrituradas e quanto às Notas emitidas para o simples trânsito das mercadorias vinculadas a operações não tributáveis, por ausência de subsunção do fato à norma.

O fiscal designado para prestar a informação (fls. 461-462) concordou com o sujeito passivo no tocante às razões expostas na primeira petição (fls. 407-408), opinando pela redução do débito para R\$ 32.994,83, não acatando, porém, os argumentos e provas veiculados com a segunda petição (fls. 418/425), por considerar que esta foi “protocolada erroneamente no CONSEF”, intempestivamente.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de dois itens. O contribuinte reconheceu o cometimento objeto do item 2º. Cumpre somente corrigir o enquadramento legal da multa, pois a nobre autuante se equivocou ao apontar o inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, quando o correto é o inciso XX, alínea “a”.

A lide restringe-se, portanto, ao item 1º do Auto, que cuida de multa de 10% sobre o valor comercial de mercadorias cujas entradas não foram registradas na escrita fiscal.

O contribuinte defendeu-se mediante duas petições, juntando provas. O fiscal designado para prestar a informação concordou integralmente com o autuado no tocante à primeira petição, porém não apreciou os elementos da segunda petição, por ser esta intempestiva.

A legislação do processo administrativo prevê prazo para apresentação de defesa. Se o contribuinte perde o prazo, ocorre o fenômeno da revelia. Se, porém, ele apresenta defesa tempestiva e depois, mediante diligência, surgem fatos que implicam mudança dos valores lançados, a fiscalização procede às alterações cabíveis e submete os novos elementos ao órgão julgador. Isto significa que não existe preclusão no processo administrativo, pelo menos na forma rígida desse instituto no âmbito do processo civil. Considero que, se se admite a revisão do valor lançado em virtude de elementos trazidos aos autos em momento posterior à defesa, mediante diligência ou perícia, não vejo óbice nenhum se a verdade chega aos autos por outra forma que não a diligência ou a perícia. O que importa, acima de tudo, é a verdade material, a verdade objetiva, nos termos do art. 2º do RPAF. Com base no princípio da verdade, ficando provado, nos autos, que um fato não ocorreu, seria absurdo não aceitar a prova pelo simples fato de ela não ter sido produzida na defesa originária.

Além disso, o fiscal que prestou a informação, embora concordasse com o contribuinte no que concerne à primeira petição, limitou-se a informar o valor total remanescente, sem elaborar demonstrativo especificando as parcelas remanescentes de cada período mensal. O auditor que presta a informação deve comportar-se do mesmo modo como se comportaria o fiscal responsável pelo lançamento originário. Ao reconhecer que o demonstrativo originário está incorreto, tem a obrigação de refazê-lo.

O autuado provou que se encontravam devidamente escrituradas no Registro de Entradas os seguintes documentos:

NOTA FISCAL	EMIITENTE	FLS. DOS AUTOS	VALOR	MULTA
938	Genie Brasil Ltda.	430 e 432	2.037,94	203,79
13041M	N.F. Acess. e Peças Elét. p/Autos	431 e 432	738,40	73,84
115150	F. Amaral Filho	433 e 434	3.600,00	360,00
451	Genie Brasil Ltda.	435 e 436	1.640,33	164,03
505	Comperdiesel	437 e 438	840,00	84,00
449114	Sotreq S.A.	439 e 440	16.465,78	1.646,57
124329	Cil Com. de Informática Ltda.	441 e 442	721,20	72,12
52187	Wurth do Brasil	443 e 445	148,13	14,81
13022	Ventec	444 e 445	146,80	14,68
94632	Karferro	446 e 447	41,72	4,17
8841	Ferraminas	448 e 449	147,40	14,74

Quanto à alegação do autuado de que as demais Notas Fiscais se referem a operações não tributáveis, por dizerem respeito a remessas por conta e ordem de terceiro e a remessas em garantia ou para análise ou teste, a matéria requer uma análise da natureza jurídica dessas operações e dos seus reflexos na prática fiscal.

Para configurar a condição das operações como não tributáveis, a defesa observa que as Notas Fiscais não têm destaque do imposto.

Nas operações de venda à ordem, a legislação prevê como devem proceder o adquirente originário, o vendedor remetente e o destinatário da mercadoria (RICMS, arts. 411 a 414). Quando o vendedor remetente emite a Nota Fiscal em nome do destinatário (art. 413, II, “a”), a Nota não contém destaque do imposto, mas isto não quer dizer que a operação não seja tributável. É que o imposto, se devido, é destacado em outra Nota Fiscal, a ser emitida pelo adquirente originário (art. 413, I).

A autuação em exame refere-se à falta de registro da entrada de mercadorias. Como nas vendas à ordem existem Notas Fiscais de simples faturamento, Notas de remessa simbólica e Notas de acobertamento do trânsito da mercadoria, é preciso saber quais os documentos a serem escriturados nas colunas próprias do Registro de Entradas e quais os documentos a serem escriturados na coluna “Observações” do mesmo livro.

Advira-se, nesse sentido, que a multa em discussão neste caso, nos termos da lei, não é por “Nota Fiscal não registrada”, mas por “mercadorias” que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Eis o teor do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96:

“IX – 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”

Portanto, é preciso distinguir o regime fiscal relativo à escrituração das Notas Fiscais que documentam a circulação jurídica das mercadorias, do relativo à escrituração das Notas de mero controle da circulação física. A Nota Fiscal a ser escriturada na coluna própria do Registro de Entradas do adquirente é aquela que documenta a operação realizada entre ele e o vendedor, mesmo que se trate de remessa simbólica; a Nota emitida por terceiro, por ordem do vendedor, não diz respeito a uma operação realizada pelo adquirente, e por isso deve ser escriturada na coluna “Observações” do Registro de Entradas. A multa de 10% de que cuida o inciso IX não é por falta de registro de Nota Fiscal, mas sim pela falta de registro da entrada da mercadoria. Sendo assim, se o adquirente registra nas colunas próprias do livro de entradas a Nota Fiscal emitida pelo vendedor, porém deixa de registrar na coluna “Observações” a Nota emitida por terceiro por conta do vendedor, esse fato é passível apenas da multa de R\$ 50,00, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96 – “... descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei”. Faço essa interpretação partindo do entendimento de que, quando a lei se refere a “entrada”, estão nesse conceito compreendidas tanto a entrada real quanto a entrada simbólica.

A dificuldade da questão reside no fato de o RICMS ser omissivo, no capítulo específico, quanto à forma de escrituração dos documentos na situação em exame. Note-se que no RICMS há um capítulo que disciplina as operações de venda à ordem e as operações para entrega futura. No presente caso, interessa apenas o regramento relativo às vendas à ordem. O art. 411 cuida da emissão da Nota Fiscal “de faturamento” pelo vendedor. O art. 413 refere-se à emissão das Notas Fiscais na efetiva entrega, global ou parcelada, a terceiro, da mercadoria objeto de venda à ordem, sendo que o inciso I diz respeito à Nota Fiscal emitida pelo adquirente originário (em nome do destinatário das mercadorias), e o inciso II reporta-se às Notas Fiscais emitidas pelo vendedor remetente (uma em nome do destinatário e outra em nome do adquirente originário). Por sua vez, o art. 414 regula a forma como os documentos fiscais devem ser escriturados no “Registro de Saídas” do vendedor. Não há nenhuma regra quanto à forma como o documento deva ser escriturado no “Registro de Entradas” do destinatário.

Destaco isto: o Regulamento, no capítulo específico que cuida das vendas à ordem, é expresso quanto à forma como os documentos devem ser escriturados no Registro de Saídas do vendedor,

porém é omissa quanto à escrituração no Registro de Entradas do destinatário. Isto remete o intérprete ao capítulo genérico que cuida da escrituração do Registro de Entradas, no qual se agasalha o art. 322. Esse artigo, em seus incisos, prevê que no Registro de Entradas devem ser escrituradas as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento, bem como as aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento, e ainda os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte. Concluo então que o livro em apreço se destina ao registro das entradas ou das aquisições de mercadorias e ao registro dos serviços tomados. A Nota Fiscal é apenas o instrumento mediante o qual se identifica determinada operação. O documento a ser escriturado nesse livro pelo contribuinte que recebe a mercadoria é o que foi emitido pela pessoa que com ele transacionou, e não o documento emitido por terceiro por ordem daquela pessoa. Se este último documento fosse escriturado nas colunas próprias do livro, haveria lançamento em duplicidade.

Conforme já frisei, é preciso fazer a distinção entre a falta de registro de “Nota Fiscal” e a falta de registro de “entrada de mercadoria”.

A defesa chama a atenção para o fato de que cinco Notas Fiscais dizem respeito a remessas por conta e ordem de terceiros: a) Nota Fiscal 16926, da Claridon (fl. 450), que faz referência à Nota Fiscal 16925; b) Nota Fiscal 108753, da Caterpillar (fl. 451), que faz referência à Nota Fiscal 108589; c) Nota Fiscal 390, da Recomafe (fl. 452), que faz referência às Notas Fiscais 364 e 365; d) Nota Fiscal 5849, da Multiquip (fl. 453), que faz referência à Nota Fiscal 5574; e) Nota Fiscal 941306, da Bosch (fl. 454), que faz referência à Nota Fiscal 17001. Não foi provado que no Registro de Entradas tivessem sido registradas, quer nas colunas próprias, quer na coluna “Observações”, as Notas Fiscais 16925, 108589, 364, 365, 5574 e 17001 (fls. 430/456).

Quanto à Nota Fiscal 54861, da Caterpillar, de Piracicaba, São Paulo (fl. 455), consta que a natureza da operação é remessa para análise ou teste. Ou seja, remessa para demonstração. Nas operações interestaduais, a remessa para demonstração é operação tributada normalmente.

E por fim, quanto à Nota Fiscal 504829, da Atlas Copco, de Barueri, São Paulo (fl. 456), consta que se trata de remessa em garantia. A remessa de mercadoria em virtude de compromisso de garantia é operação tributável.

Em suma, devem ser abatidas as parcelas relativa às Notas Fiscais relativas a entradas não registradas, considerando-se as operações como tributáveis pelo ICMS.

O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

DATA DA OCORRÊNCIA	VALOR DA MULTA
13.02.04	R\$ 10.541,00
27.04.04	R\$ 373,67
29.04.04	R\$ 1.816,23
03.05.04	R\$ 7.143,87
14.07.04	R\$ 10.718,29
24.02.05	R\$ 42,43
17.08.05	R\$ 215,90
19.09.05	R\$ 208,70
26.12.05	R\$ 77,63
Total: R\$ 31.137,72	

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 159760.0100/07-3, lavrado contra **BAHEMA EQUIPAMENTOS S.A. [MARCOSA S.A. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS]**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias, totalizando **R\$31.227,72**, previstas no art. 42, IX e XX, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2007

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA – JULGADOR