

A. I. Nº - 269141.0002/07-3
AUTUADO - BISCOITOS GUARANY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO MACHADO DE ABREU
ORIGEM - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS
INTERNET - 25/10/2007

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0341-03/07

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. RETORNO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Falta de comprovação do retorno. O autuado não comprovou o direito à utilização dos créditos fiscais. Infração caracterizada. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Falta de recolhimento do imposto retido e não recolhido, em vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Infração caracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigido o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. **b)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas quanto de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. **c)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Infrações reconhecidas pelo sujeito passivo. 4. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. Indeferido o pedido de diligência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 29/06/2007 e exige ICMS no valor de R\$20.725,06 e aplica multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$190,00, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento. Consta, na descrição complementar dos fatos, que o contribuinte, equivocadamente, emitiu notas fiscais de entradas a título de devolução de vendas de produção do estabelecimento (CFOPs 131 e 1201) referentes a vendas efetuadas para outros contribuintes, e se apropriou do respectivo crédito fiscal, e que, em casos de devolução de mercadorias feitas por contribuinte, este é quem deve emitir nota fiscal para dar curso às mesmas no trânsito e possibilitar a utilização do crédito pelo vendedor, conforme estabelecido no artigo 651 do

RICMS/BA. E que, quando as mercadorias não chegam a ser entregues ao destinatário, dentre outros procedimentos, nos campos “Dados Adicionais”, ou “Dados do Produto”, da 1ª via da nota fiscal originária, deve constar o motivo desta não entrega, conforme estabelecido no artigo 654 do mesmo Regulamento. Período de 01 a 04/2002 e 06/2002 a 12/2003. ICMS no valor de R\$9.170,86, acrescido da multa de 150%.

Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS retido, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Período de 01 a 04/2002 e 06/2002 a 12/2003. ICMS no valor de R\$11.443,78, acrescido da multa de 150%.

Infração 03 – Falta de apresentação de livro fiscal quando regularmente intimado. Consta, na descrição complementar dos fatos, que o contribuinte não apresentou o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, que é de utilização e escrituração obrigatória por parte de estabelecimentos industriais e que, no período fiscalizado, o contribuinte dedicava-se à fabricação e comercialização de biscoitos. Multa no valor de R\$90,00.

Infração 04 – Falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Exercício de 2002. ICMS no valor de R\$69,62, acrescido da multa de 60%.

Infração 05 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exercício de 2002. ICMS no valor de R\$40,80, acrescido da multa de 60%.

Infração 06 – Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Exercícios de 2002 e 2003. Multa no valor de R\$100,00.

O autuado, por meio de advogado legalmente habilitado por Procuração à fl. 473 (volume II), manifestou-se às fls. 453 a 467, reconhecendo o débito atinente às infrações 03 a 06, e insurgindo-se contra as imputações 01 e 02.

Quanto à infração 01, transcreve o teor do artigo 654 do RICMSBA, comentando que, da leitura desse dispositivo legal, notadamente em seu parágrafo primeiro, entende que a observação causadora do retorno das mercadorias não entregues ao destinatário deve ser feita, sempre que possível, nos campos citados no aludido parágrafo primeiro mas que, em suas notas fiscais, tais campos não possuem espaço suficiente para este fim, “razão pela qual sempre a fazemos em uma declaração a parte, documento este que fica anexado a segunda via do talão, ou seja, na via fixa, para futura utilização comprobatória junto ao fisco ou outro processo de prestação de contas social, provando a realidade do fato ocorrido.”

Argumenta que a anotação no corpo da nota fiscal não é condição “sine qua non”, e sim alternativa possível, entendendo que o contribuinte não está impedido de adotar “método plausível para cumprimento do preceito legal”, e que a falta de espaço em seus documentos “não impede e nem poderá descaracterizar a verdadeira ocorrência, que foi o retorno da mercadoria não entregue, situação esta que levou ao desfazimento do negócio.”

Aduz ainda que “se não houve a operação da mercadoria, não há que se falar em imposto devido, sendo lícita a utilização do crédito”, e que “a utilização dos créditos fiscais decorreu do retorno das mercadorias.”, sendo indevida a exigência do imposto, por não ter ocorrido o seu fato gerador.

Discorre acerca do Auto de Infração enquanto ato plenamente vinculado, citando o artigo 142 do CTN e ensinamentos de José de Artur Lima Gonçalves. Afirma que o fiscal não identificou o fato gerador, posto que “limitou-se a analisar o corpo da nota fiscal e concluir que a impugnante estaria utilizando crédito indevido.”, não tendo realizado diligências nos estabelecimentos, destinatários da mercadoria objeto da imputação, que assevera serem todos localizados neste Estado, para verificar se realmente tais mercadorias foram devolvidas.

Quanto à infração 02, aduz que torna-se inexistente, “uma vez que é totalmente dependente da infração anterior. Logo, como restou provado, desaparecendo a infração anterior, não há que se falar em ICMS retido por substituição tributária”, porque, segundo diz, não existiu a operação mercantil “e por consequência indevido é o imposto ou impedimento de apropriar-se de créditos fiscais, como também indevida é a substituição tributária de mercadoria que não foi comercializada”.

No que tange à multa aplicada nas infrações 01 e 02, tece comentários acerca do princípio da legalidade e da influência política dos governantes, argumentando a necessidade de que a norma atenda a finalidade específica e guarde obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que entende serem feridos quando a multa é vinculada a valor de movimentação comercial que já foi objeto de tributação, situação que, entende, traz a possibilidade de dupla tributação sobre um mesmo fato. Que as multas devem guardar vinculação com o fato gerador do imposto somente quando se verificar a falta de recolhimento do mesmo, devendo a penalidade ser agravada em hipóteses de dolo, fraude, ou simulação. Cita ensinamento de Odete Medauar e Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Aduz que o artigo 150, IV, da Constituição da República, veda a utilização do tributo como confisco, transcrevendo ensinamentos de José Afonso da Silva, Luciano Amaro e Ricardo Lobo Torres a respeito. Traça comparativos entre a aplicação da “pena de talião” no Direito Penal e no Direito Tributário.

Afirma que o confisco é permitido no Direito Brasileiro apenas na hipótese do artigo 243, que reproduz, da Constituição da República, e transcreve trechos de julgados do TRF e do STJ. Traz ensinamentos de Direito Penal de Luiz Régis Prado e passa a falar no princípio da capacidade contributiva, citando o artigo 145, §1º, 1ª parte, da Constituição da República.

Argumenta que “a expressão sempre que possível deve se atrelar para ser interpretada com a possibilidade do imposto ser pessoalmente dosado, ou seja, da análise dos elementos que o constituem há de ser extraído entendimento que permita a individualização, o que ocorre nos impostos pessoais”. Transcreve ensinamentos de Roque Antônio Carraza.

Reproduz os artigos 3º e 142 do CTN, e texto de Luciano Amaro, citando os artigos 145 e 149 do mesmo diploma legal, acerca do controle de legalidade e constitucionalidade, afirmando que o citado Código permite à autoridade fazendária rever o lançamento de ofício, e de “maneira suavizada quando se tratar de multa nitidamente confiscatória”.

Volta a citar o Código Tributário Nacional, artigo 108, §2º, quanto ao uso da equidade, e o princípio da razoabilidade como imperativo de ponderação no uso da exação, aduzindo que a multa exigida no presente Auto de Infração deve ser anulada.

Conclui requerendo que seja realizada diligência nas dependências internas do autuado e de seus clientes estabelecidos neste Estado, para comprovar os fatos declinados na peça defensiva, e pedindo que seja declarada procedente a impugnação e declarado nulo o Auto de Infração, sendo determinado o seu arquivamento.

O autuado anexa, às fls. 482 a 685, cópias de declarações de não entrega da mercadoria aos destinatários, nas quais estão citados o número da nota fiscal; lista de motivos com opção de múltipla escolha; data; nome e cargo do signatário; e placa do veículo, com a observação “Fundamento: Artigo 654 – RICMS”.

O autuante presta informação fiscal à fl. 689 (volume II) expondo que, quanto à infração 01, tendo o autuado afirmado que se trata de retorno de mercadorias não entregues e que levaram ao desfazimento do negócio (fl. 456) ficou afastada a hipótese de devolução de mercadorias.

Que, nestas circunstâncias, o artigo 654, §1º, do RICMS/BA determina que o retorno da mercadoria deverá ser acobertado com a própria nota fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de iniciado o retorno, sobre os motivos dessa não entrega. Que essa observação, sempre que possível, deverá ser feita no campo “Informações Complementares”, ou, não havendo espaço suficiente, no quadro “Dados do Produto”.

Que o contribuinte, na defesa, argumenta que, em ambos os quadros, não existe espaço suficiente para tal fim, razão pela qual sempre fez a declaração à parte. Que, contudo, todas as 1ªs vias originais das notas fiscais que deram origem a esta infração estão anexadas ao processo e que, em todas, o campo “Informações Complementares” está em branco, e/ou o quadro “Dados do Produto” apresenta de três a cinco linhas livres. Que é seguro afirmar que em cada uma dessas notas fiscais havia espaço suficiente para que o autuado tivesse feito a anotação do motivo de cada devolução.

Ressalta que essa obrigação independe das outras formalidades previstas no citado artigo 654 do RICMS/BA como, por exemplo, a emissão de nota fiscal de entrada, ou a anotação da ocorrência na via presa do bloco, ou em documento equivalente.

O auditor explicita que, como não há prova inequívoca de que as mercadorias não chegaram a ser entregues aos destinatários, o autuado não poderia creditar-se do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas que ele mesmo emitiu.

No que tange à infração 02, aduz que a mesma é totalmente dependentes da anterior e que, como não há prova em contrário, efetivamente as mercadorias (biscoitos) foram entregues aos destinatários, tendo o contribuinte retido e não recolhido ao Estado o ICMS assinalado nas notas fiscais de saídas, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Quanto às infrações 03 a 06, assinala que o contribuinte não se defendeu dessas imputações, acatando-as tacitamente.

Conclui requerendo a declaração de procedência integral da autuação.

O contribuinte volta a manifestar-se no processo, à fl. 692 (volume II), reafirmando os termos da defesa e anexando cópias de notas fiscais de sua emissão às fls. 693 a 1158.

Consta, à fl. 1160, extrato SIGAT com dados de recolhimento do débito atinente às infrações 03 a 06 do lançamento de ofício.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada nas razões de defesa, estando definidos com clareza o autuado, os fatos geradores e o montante do débito exigido, não se encontrando no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, tendo o contribuinte compreendido as imputações de que foi sujeito passivo, inclusive reconhecendo-as parcialmente, exercendo, sem óbice processual, o seu direito de ampla defesa, conforme suas manifestações de fls. 453 a 467 e 692.

Indefiro o pedido de diligência com base no artigo 147, I, “alínea “b”, do RPAF/99, para comprovar os fatos declinados na peça defensiva, porque a documentação que poderia, porventura, lastrear as alegações impugnatórias, diz respeito a fatos vinculados à escrituração fiscal e contábil do sujeito passivo, não tendo sido, pelo mesmo, acostada aos autos.

No mérito, o Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS e à imposição de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, conforme descrito no Relatório deste Acórdão. O contribuinte não contestou o cometimento das infrações 04 a 06, recolhendo o débito exigido correspondente, pelo que as julgo procedentes, inexistindo controvérsia.

Quanto à infração 01, trata a mesma da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento autuado, tendo o contribuinte emitido notas fiscais de entradas a título de devolução de vendas de produção do estabelecimento, com utilização dos CFOPs 131 e 1201, referentes a vendas efetuadas para outros contribuintes, tendo se apropriado do respectivo crédito fiscal.

Observo que, consoante descrito no Auto de Infração e previsto no artigo 651 do RICMS/BA, ocorrendo a devolução de mercadorias por contribuinte do imposto, aquele que as devolve, e não a empresa que as vendeu, deve emitir nota fiscal para dar curso às mesmas no trânsito e possibilitar a utilização do crédito pelo vendedor, que é o estabelecimento de origem, mencionando na nota fiscal o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto.

Contudo, o contribuinte assevera que houve retorno da mercadoria, e não sua devolução.

O procedimento atinente à devolução é diverso do que deve ocorrer quando as mercadorias não chegam a ser entregues ao destinatário, retornando ao estabelecimento de origem, situação em que, conforme consta no artigo 654 do citado Regulamento, o estabelecimento que as receber em retorno deverá emitir nota fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário, lançando esta nota fiscal no seu livro Registro de Entradas, nesse consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso, além de manter arquivada a 1ª via da nota fiscal originária, emitida por ocasião da saída.

O estabelecimento que receber as mercadorias em retorno deve ainda, nos termos do inciso IV do mencionado artigo 654, anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente.

Assinalo que, consoante disposto no §1º do artigo 654 do RICMS/BA, é obrigatória a aposição, na 1ª via da Nota Fiscal originária, de observação, antes de se iniciar o retorno da mercadoria, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria. A mencionada observação deverá ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares".

Quando não houver espaço suficiente, a citada observação deverá ser feita no quadro "Dados do Produto", do documento fiscal originário. Do exame das notas fiscais acostadas ao processo, verifico que assiste razão ao autuante quando afirma que o campo "Informações Complementares" está em branco, e que o quadro "Dados do Produto" apresenta linhas livres, havendo, por conseguinte, nas mesmas, espaço suficiente para que o autuado tivesse feito a anotação do motivo de cada retorno, obrigação acessória que foi descumprida.

As cópias de declarações de não entrega da mercadoria aos destinatários, acostadas pelo autuado às fls. 482 a 685, não identificam a empresa que as emitiu, nelas constando apenas o número da nota fiscal, lista de motivos com opção de múltipla escolha, data, nome e cargo do signatário, e placa do veículo, e a observação "Fundamento: Artigo 654 – RICMS". Tais declarações não comprovam que as operações mercantis não foram efetivadas.

Para comprovar que houve o retorno da mercadoria objeto da imputação, o autuado deveria ter exibido ao Fisco quando da ação fiscal, ou em sua impugnação, os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não foi recebida, consoante disposto no inciso V do supramencionado do artigo 654. Contudo, o defendente não apresentou esta documentação, não tendo, por conseguinte, elidido a imputação.

Observo que não merecem prosperar as alegações defensivas do direito ao uso do crédito fiscal, haja vista que a legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente do retorno de mercadorias ao cumprimento de obrigações acessórias com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, e não se trata de impedir o uso do crédito fiscal, como argumentou o autuado, mas do fato de que não ficou comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por utilizados pelo sujeito passivo.

Ademais, de acordo com os artigos 506-A, 506-B e 506-C, do RICMS/BA, a primeira operação de indústria localizada neste Estado, com produtos derivados de farinha de trigo, está desonerada do imposto pela operação própria, não devendo haver destaque do imposto na nota fiscal de venda, conforme §4º do artigo 506-C, já citado:

art. 506-C:

§ 4º O documento fiscal referente às operações internas realizadas por fabricantes de produtos de panificação, massas alimentícias, biscoitos ou bolachas não conterà o destaque do ICMS relativo à operação própria.

Entretanto, para efeito de antecipação tributária, o §3º do artigo 506-C prevê que os fabricantes poderão deduzir o percentual de 12% a título de crédito fiscal, para as operações subseqüentes sujeitas à substituição tributária, como é o caso de biscoitos:

art. 506-C

§ 3º Na apuração do imposto devido por substituição tributária de que trata este artigo, os fabricantes ou suas filiais atacadistas poderão deduzir o imposto relativo às operações próprias, lançado por ocasião da antecipação sobre a farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo utilizada, em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação própria realizada pela unidade industrial ou atacadista.

No caso em exame, que trata de indústria promovendo, em primeira operação realizada no Estado, a saída de produto de fabricação própria, o contribuinte não teria direito ao uso do crédito fiscal, do qual nem destaque houve nos documentos que emitiu para venda, conforme notas fiscais de saídas anexadas ao Auto de Infração.

O defendente também não poderia ter se creditado de imposto destacado nas notas fiscais de entrada que emitiu, também anexadas ao Auto de Infração, alegando, sem comprovar, que teria havido o retorno da mercadoria por não haver sido consumada a transação mercantil. Infração caracterizada.

Quanto à infração 02, falta de recolhimento do ICMS retido, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de mercadorias (biscoitos) realizadas para contribuintes localizados neste Estado, consoante afirmado pelo contribuinte em sua impugnação, esta imputação tem relação com a infração 01, uma vez que o imposto retido, e não recolhido, refere-se àquelas operações mercantis. O contribuinte não provou, neste processo, a inoccorrência das vendas, e também não comprovou a falta de retenção do imposto referente às mesmas, não elidindo esta imputação. Infração mantida.

O contribuinte não contestou os valores apurados no levantamento fiscal, apenas negou a ocorrência das infrações 01 e 02.

Quanto às multas aplicadas, questionadas pelo contribuinte, as mesmas estão previstas na Lei nº 7.014/96, não estando incluída, na competência deste Conselho, a apreciação de política governamental, nem de constitucionalidade de dispositivo legal. Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido atinente às infrações 03 a 06, conforme extrato SIGAT à fl. 1160.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269141.0002/07-3, lavrado contra **BISCOITOS GUARANY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.725,06**, acrescido das multas de 60% sobre R\$69,62, 70% sobre R\$40,80 e 150% sobre R\$20.614,64, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, alínea “d”, III e V, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$190,00**, previstas nos incisos XX e XXII da mencionada Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2007

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR