

A. I. N.^º - 206926.0402/10-7
AUTUADO - VIANA BRAGA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - DELSON ANTÔNIO BARBOSA AGUIAR
ORIGEM - INFRAZ ITAMARAJU
INTERNET - 18.05.2011

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N^º 0129-04/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS FORAM CONTEMPLADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO. Restou comprovado a utilização de crédito fiscal relativo a aquisição de embalagens para acomodar operações com saídas de mercadorias isentas. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Notas fiscais colhidas no estabelecimento autuado e CFAMT. Comprovada a circulação das mercadorias. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Ilícito fiscal caracterizado. Infração mantida e multa reenquadrada. Rejeitado pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 15/12/2010 para exigir ICMS no valor de R\$20.855,83, em decorrência das seguintes irregularidades:

01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com não incidência do imposto. Material de embalagem para frutas e verduras. Valor: R\$18.296,06. Período: Outubro a dezembro de 2005. Multa de 60%;
02. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas – R\$1.990,50. Período: Maio a novembro de 2005. Multa 60%.
03. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$ 569,27, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Período: junho, agosto, setembro e novembro de 2005. Multa 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 74 a 77), preliminarmente, diz que não concorda com a ação fiscal sob argumento de que as embalagens são usadas para comercialização de produtos como custo e não como mercadorias a serem vendidas. Também diz ser indevida a omissão de saída de mercadorias tributadas visto que todas as notas são registradas e seus dados são público e de fácil acesso, podendo qualquer fornecedor fazer mau uso de seu cadastro para vender mercadoria para terceiros. Requer instauração de diligência fiscal junto aos fornecedores para que comprovem o envio das mercadorias com o comprovante de recebimento assinado e carimbado. Ressalta que o fisco não analisou se todas as notas são suas, se existem notas que foram registradas em outra data ou até devolvidas e estão indevidamente arroladas como não contabilizadas.

Alega que o RICMS orienta como se deve apurar a omissão de saídas ou a sua presunção. De acordo com o art. 60, II, a apuração deve ser feita através de levantamento quantitativo de estoque e a letra “a” do inciso nos itens 1, 2, 3 e 4, informa as mercadorias sobre as quais se deve cobrar o imposto, e alí não consta sobre produtos isentos. Aduz que o fato das notas simplesmente não

estarem registradas não serve de indício para a suposição acusada. Afirma que o que ocorre são erros do fornecedor e de datas de registro.

Invoca o disposto no art. “23, II” do RPAF, pedindo para reduzir ou cancelar as multas aplicadas.

No mérito, com relação à infração 1, diz que as mercadorias são embalagem para acondicionamento de produtos vendidos no seu estabelecimento, compondo o custo administrativo não sendo objeto de comercialização, entendendo ser cediço que o RICMS-BA autoriza o crédito do ICMS dos produtos comprados com finalidade de serem usados como embalagem, pelo que entende ser improcedente a infração.

Com referência às infrações 02 e 03, diz que se compõem por seis notas fiscais que não se referem a compras que fez, sendo seu cadastro indevidamente utilizado por fornecedores, não tendo responsabilidade por elas. Pede a improcedência da infração.

Conclui requerendo a improcedência da autuação.

O autuante, na informação fiscal de fl. 80, diz que considerou os trâmites legais para lavrar o auto de infração. Confirma que as bobinas picotadas foram usadas para embalar mercadorias vendidas pelo autuado, mas que tal embalagem (sacos transparentes) são usados para embalar frutas e verduras que possuem saídas isentas de tributação, não podendo o autuado usar como crédito fiscal o ICMS relativo às aquisições dessas embalagens. Entretanto, com o fito de não causar injustiça, calculou a proporcionalidade das saídas relativas a verduras e frutas separando o percentual que era tributado e isento (fls. 27 a 31), já que frutas como maçã e pera são tributáveis e, nesse caso, tem direito a crédito fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que não comprou as mercadorias das notas fiscais das infrações 02 e 03 não tem procedência, inclusive porque a nota fiscal 677272 foi arrecadada no estabelecimento autuado. Entende que cabia ao autuado ter trazido aos autos comprovação de que não comprou as mercadorias, o que não fez.

VOTO

Rejeito o pedido para realização de diligência formulado pelo autuado sob o argumento de que seu cadastro foi indevidamente usado pelos emitentes para venda a outros destinatários, tendo em vista que além de no rol dos documentos fiscais existir nota fiscal colhida em seu estabelecimento, o impugnante, por ser o detentor de possíveis provas, podendo, não as trouxe ao autos para confirmar o argumento defensivo de que podem existir notas fiscais indevidamente arroladas por estarem registradas em outras datas ou até devolvidas aos emitentes, aplicando-se neste caso, o disposto no art. 140 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

No mérito, o Auto de Infração acusa o cometimento de diversas infrações: uso indevido de crédito fiscal referente aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com não incidência do imposto; omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, e; falta de recolhimento ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.

Com relação à infração 1, o autuado disse que as mercadorias são embalagem para acondicionamento de produtos vendidos no seu estabelecimento, compondo o custo administrativo, não sendo objeto de comercialização, entendendo que o RICMS-BA autoriza o crédito do ICMS dos produtos comprados com finalidade de serem usados como embalagem.

Observo que o objeto dessa infração é a glosa de parte do crédito fiscal relativo à aquisição de Bobinas picotadas (sacos plásticos) através das notas fiscais cujas cópias estão nas fls. 32 a 69 dos autos para uso como embalagem em vendas de frutas e verduras pelo estabelecimento autuado, conforme exposto no texto descritivo do auto de infração, cuja cópia foi destinada ao contribuinte autuado.

Analisando os autos, em especial as notas fiscais neles acostadas, vejo que o contribuinte autuado desenvolve atividade comercial manipulando mercadorias diversas, umas tributáveis pelo ICMS e outras que são isentas de tributação.

O autuado argui direito legal ao crédito. É certo que o art. 93, I, “a” do RICMS-BA, garante ao contribuinte como crédito fiscal, o valor do imposto anteriormente cobrado, inclusive do relativo a aquisição de material de embalagem. Entretanto, esse crédito fiscal é limitado às embalagens adquiridas para acomodar mercadorias tributáveis, pois a alínea “a” do inciso I do art. 97 do mesmo regulamento, expressamente veda ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias e serviços tomados quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço não for tributada ou for isenta do imposto.

Ora, os papéis de trabalho de fls. 27 a 31 dos autos, indicam que a exigência fiscal contida na infração 01 refere-se a uma glosa de crédito proporcional às saídas de mercadorias isentas em que o autuado usa as embalagens adquiridas. Considerando que o autuado conhecendo os cálculos proporcionais efetuados na ação fiscal não os contestou, impugnando a infração apenas quanto à matéria legal que foi devidamente apreciada pelo autuante quando no seu cálculo preservou o crédito de direito relativo às embalagens destinadas às mercadorias com saídas tributáveis, entendo que a infração 01 deve ser mantida, pois o procedimento fiscal entabulado constata que o contribuinte usou indevidamente crédito fiscal vedado pela legislação tributária do ICMS. Infração subsistente.

Com relação às infrações 02 e 03, o impugnante não contrastou os valores acusados como devidos nas infrações, restringindo-se a desconhecer os documentos fiscais que lhe dão origem, dizendo que não participou das operações comerciais que eles registram, afirmando que seus dados cadastrais foram indevidamente usados pelos fornecedores.

Analisando os documentos fiscais que as sustentam e que estão no PAF às fls. 14 a 24, entendo que a alegação defensiva não pode ser acolhida, tendo em vista o seguinte: a) entre os documentos fiscais existe a 1ª via do de número 677272 que foi arrecadada no estabelecimento do autuado; b) as demais notas fiscais foram coletadas em postos fiscais e destinadas ao autuado, o que comprova ter as mencionadas notas acobertado a circulação das mercadorias. Portanto, tal alegação defensiva não pode ser acatada, tendo em vista que ficou caracterizada a materialidade da acusação fiscal de que adquiriu mercadorias e não efetuou o devido registro na sua escrita, não cabendo ao Fisco obter outras provas.

O art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, estabelece que:

“Artigo 4º

(...)

§ 4º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;”

A presunção legal é relativa, ou seja, admite prova em contrário. No caso em apreço, caberia ao impugnante exibir as provas do não cometimento da infração imputada no lançamento de ofício. Saliento que, conforme disposto no art. 143 do RPAF/99, a simples negativa de cometimento da infração, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Com relação ao argumento defensivo de que se deve apurar a omissão de saídas ou a sua presunção, de acordo com o art. 60, II do RICMS-BA, através de levantamento quantitativo de estoque e a letra “a” do inciso nos itens 1, 2, 3 e 4, informa sobre quais mercadorias se deve cobrar o imposto, alí não se incluindo produtos isentos, devo registrar que tendo sido exigido o ICMS a título de presunção de omissão de saídas anteriores (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96), a presunção é

de que foram empregadas receitas anteriores ocorridas e não registradas, para suportar os pagamentos também não registrados, e não de mercadorias relacionadas nas notas fiscais não contabilizadas, muito menos de mercadorias isentas. Portanto, a infração 02 deve ser mantida.

Do mesmo modo, das notas fiscais não registradas, as que se referem a aquisição de mercadorias fora da Bahia e conforme demonstrado à fl. 12, decorre a infração 03, que como acima já exposto, o impugnante nada contestou acerca do imposto devido, limitando-se apenas a negar conhecimento das operações que as notas fiscais acobertam dizendo que seus dados cadastrais foram indevidamente usados pelos fornecedores. A esta infração, no que a ela pertine, empresto a fundamentação dada à infração anterior, razão pela qual a ela também se aplica as disposições do art. 140 do RPAF, devendo, portanto, também ser mantida.

Entretanto, neste voto levanto uma questão de conhecimento oficioso vinculada à penalidade sugerida para ser aplicada nas infrações, atinentes à exigência da antecipação parcial. Neste caso, o autuante propôs a multa de 60%, do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Este dispositivo legal teve alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentando-se a expressão “inclusive antecipação parcial”.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1^a instância, no Acórdão 0233-02-08, da lavra do eminent julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que a multa da alínea “d” do dispositivo citado, aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Também foi ressaltada pela PGE a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, para casos como esse aqui analisado, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07 (28/11/2007), o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da substituição tributária.

Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância

jugadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, “d”, da Lei nº 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f” para os fatos imponíveis antes da vigência do art. 42, II, “d”, dada pela nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07. Todavia esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadramento a multa pelas infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando-se ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo das exigências fiscais, revisando-se tão somente a capitulação legal da multa pelos fatos infracionais, com o seu re-enquadramento, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, que possui o percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Quanto ao pedido do recorrente, para reduzir ou cancelar as multas aplicadas, não pode ser acolhida, tendo em vista que a multa decorre da obrigação principal, e é competência da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159, § 1º e art. 169, § 1º do RPAF/BA, a apreciação de tal pedido.

Com relação à argumentação de redução de multa, observo que, no caso, além de não se tratar de exigência de multa por deszcumprimento de obrigação acessória cuja competência para possível redução é da Junta de Julgamento Fiscal, por se tratar de exigência de imposto, nos termos dos arts. 159, § 1º e 169, § 1º, do RPAF, a redução de multa decorrente do descumprimento de obrigação principal é de competência da Câmara Superior do CONSEF.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206926.0402/10-7, lavrado contra **VIANA BRAGA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.855,83**, acrescido das multas de 60% sobre R\$18.865,33 e 70%, sobre R\$1.990,50, previstas no art. 42, VII, “a”, III, e II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR