

**PROCESSO** - A. I. N° 087078.0001/11-9  
**RECORRENTE** - ZADIMEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0322-02-11  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 25/02/2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO CJF N° 0033-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MERCADORIA TRIBUTÁVEL. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. 2. ICMS ST NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. Descrição da infração e enquadramento legal conflitantes com o demonstrativo constante nos autos, aplicação do art. 18, IV, “a”, do RPAF. Infração insubsistente. Decretada, de ofício, a **Nulidade** da infração 4. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração referente ao crédito tributário no valor de R\$15.011,36, em razão de quatro infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas as infrações 2 e 4:

INFRAÇÃO 2 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa no valor de R\$ 979,79;

INFRAÇÃO 4 - deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, no valor de R\$10.980,67, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado;

Em Primeira Instância, a infração 1 foi excluída totalmente e foram mantidas as demais infrações, assim decidiram os ilustres membros da JJF, quanto às infrações 2 e 4 (a infração 3 não foi impugnada na defesa):

*Na infração 02 é imputado ao autuado ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Em sua defesa o autuado alega que foram aquisições de insumos para industrialização de biscoitos, não sendo devido a antecipação parcial ou antecipação total e que, no máximo deveria ser aplicada a multa de 1% sobre o valor comercial dos bens.*

*Devo ressaltar que a infração em tela não se refere a antecipação parcial ou antecipação total. A imputada (sic) é bastante clara. Foi aplicada multa de 10% do valor comercial dos bens pela falta de escrituração fiscal das mercadorias entradas no estabelecimento autuado.*

*Nesta situação, estabelece o artigo 42, inciso IX, determina que seja aplicada multa 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.*

*Trata-se de multa específica para a infração praticada pelo contribuinte, não podendo ser aplicada multa de 1% como requerido pela defesa, pois a multa de 1% está relacionada a falta de escrituração de entradas de mercadorias não sujeita a tributação, o que não é o caso em tela, que trata de mercadorias sujeitas a tributação.*

*Logo, a infração 02 restou caracterizada.*

*Na infração 04 é imputado ao autuado ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

*Como bem ressaltou o autuante em sua informação fiscal, a defesa fez uma explanação muito bem feita de como são as operações realizadas pela empresa, e termina dizendo que está demonstrado sem nenhum equívoco o erro da autuação, citando inclusive o § 7º do Art. 506-C do RICM vigente, que diz: “Não deverá ser feita à retenção do imposto nas operações em transferências para estabelecimentos industriais ou filiais atacadistas deste Estado, das mercadorias de que trata este artigo”.*

*Entretanto, na infração em lide não foi cobrada antecipação total pelas entradas dos produtos, como quer a defesa, mas sim para cobrar a falta de retenção do imposto e conseqüentemente o seu recolhimento quando das operações internas subseqüentes nas vendas realizadas para contribuintes neste Estado.*

*O demonstrativo da infração foi acostado às folhas 07 e 08 dos autos. Neles constam a indicação do Número da Nota Fiscal, a Base de Cálculo, Alíquota, o ICMS Normal, o Estado de Origem, a Mercadoria (Biscoitos), MVA, Base de Cálculo da Substituição, ICMS Calculado, Crédito Fiscal, ICMS Retido, ICMS a Recolher.*

*Os documentos fiscais que embasaram o levantamento fiscal foram acostados às folhas 23 a 36 dos autos.*

*À folha 241 consta recibo firmado pelo contribuinte declarando que recebeu cópia dos demonstrativos e dos documentos fiscais.*

*Portanto, estando o produto “Biscoitos” enquadrado na substituição tributária, tendo o sujeito passivo recebido cópias dos demonstrativos e documentos fiscais e não tendo comprovado ter realizado a retenção e o recolhimento do ICMS, entendo ser correto o procedimento fiscal. Estando a infração 04 caracterizada.*

Inconformado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário.

Quanto à infração 2 aduz que se tratam de notas fiscais relativas à entrada de insumos para industrialização de biscoitos, quais sejam: filme para embalar biscoitos; caixas de papelão para embalar biscoito, ácido láctico; extrato de malte; fosfato e ácido monocalcico; esterlac; aroma artificial de maisena e aroma natural de baunilha. Conforme o art. 2º, § 2º, do RICMS-BA, a mercadoria é o bem móvel suscetível de circulação econômica. A citada definição em nada se afasta do conceito contábil, segundo o qual a mercadoria é bem móvel introduzido no processo circulatório econômico com a finalidade comercial. Alega que, enquanto indústria alimentícia, não adquiriu, com a finalidade de revender os itens constantes das referidas notas fiscais. A impossibilidade de caracterizar a mercadoria nos bens constantes das notas fiscais de entrada, supostamente não registradas, torna, via de conseqüência, impossível a perfeita subsunção dos fatos supostamente ilícitos ao tipo da multa por descumprimento de obrigação acessória do art. 42, IX, da Lei nº 7.014/1996. Aduz que a entrada dos referidos itens no seu estabelecimento industrial não está sujeita à antecipação parcial ou total, de modo que, por mais uma razão, fica evidente tratar-se de operação não tributada, evidenciando o errôneo enquadramento legal para aplicação da multa isolada. Desse modo, subsistiria, no máximo, a infração ao art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, segundo o qual a multa aplicada à espécie seria de 1% sobre o valor comercial dos bens.

Relativamente à infração 4 aduz que o demonstrativo de cálculo do imposto indica que, supostamente, não foram registradas notas fiscais de compras obtidas junto a fornecedores e CFAMT, oriundas de outras unidades da federação e sujeitas à substituição tributária.

Explica que é filial atacadista neste Estado que adquire farinha de trigo e, em seguida, remete-a para empresa estabelecida no Estado do Paraná para fins de industrialização – natureza da operação “remessa para industrialização”, com o escopo de fabricar biscoito, cujos produtos são devolvidos à empresa acobertados pelas respectivas notas fiscais – natureza da operação “retorno de produtos industrializados”. Por se tratar de filial atacadista, com respaldo no art. 355, II, parágrafo único c/c arts. 506-A a 506-G, do RICMS-BA, o cálculo e o conseqüente pagamento do ICMS incidente sobre biscoitos é efetuado, tomando-se por base o maior valor entre a antecipação com base de cálculo estabelecida em pauta fiscal, ou o valor da operação + 76,48% de MVA. Esse pagamento encerra a fase de tributação por operação própria. Com fulcro no art. 506-A, §4º, I, do RICMS-BA, na apuração do ICMS referente à antecipação tributária, a empresa somente utiliza os créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisições de farinha de trigo oriundas de outra unidade da Federação.

Frisa que nas saídas das mercadorias (biscoitos) do estabelecimento, destaca-se o ICMS no percentual de 12% sobre o preço de venda para possibilitar ao adquirente a utilização do crédito fiscal destacado na nota fiscal. Na forma regulamentar, o ICMS é estornado na escrita fiscal. A antecipação do ICMS pela entrada da farinha de trigo encerra a fase de tributação para o fabricante de biscoitos e massas.

O ICMS de responsabilidade do adquirente deverá ser retido na nota fiscal à alíquota de 17% sobre base de cálculo com MVA de 30%, atribuindo-se o crédito de 12%. Isso, conforme evidenciado, no momento da saída, não havendo razão para o procedimento fiscal que calcula ICMS por antecipação total pelo retorno do biscoito (operação entre industrializador e encomendante). A análise demonstra os equívocos cometidos pelo autuante. Trata-se de notas fiscais de entradas de biscoitos não sujeitas à antecipação, em razão de haverem retornado industrializados por encomenda, conforme art. 506-C, §7º, do RICMS-BA. Confirma-se o teor do citado dispositivo: *Não deverá ser feita a retenção do imposto nas operações em transferência para estabelecimento industrial ou filiais atacadistas deste Estado das mercadorias de que trata este artigo.*

Aduz que não há dúvidas sobre a ilegalidade do presente lançamento de ICMS, a título de antecipação total, conforme se vê nos demonstrativos fiscais relativamente à entrada de mercadorias que foram objeto de remessas e retornos, após industrialização por outro estabelecimento.

Salienta que por não ser o Paraná signatário do Protocolo ICMS 46/00, o art. 506-B aplica-se à espécie, ficando o estabelecimento industrial situado neste Estado, que recebe a qualquer título trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo obrigado à antecipação do ICMS relativo às operações subseqüentes e às operações promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas, com produtos elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo objeto da antecipação tributária de que cuida o inciso II do art. 506-B, do RICMS-BA pela entrada da farinha de trigo. O art. 506-C, I, do RICMS-BA cuida de disciplinar a obrigação do fabricante estabelecido neste Estado, relativamente às operações de saídas, atribuindo-lhe, na condição de sujeito passivo por substituição tributária o lançamento e o pagamento do ICMS referente às operações subseqüentes com produtos derivados de farinha de trigo elencados no subitem 11.4 do inciso II do art. 353.

Entende que a infração que deverá assim ser julgada improcedente, uma vez que na hipótese presente deve ser notada a operação de remessa para industrialização e retorno do produto industrializado elencado no subitem 11.4 do art. 353, II, RICMS-BA, em que o ICMS será pago pela compra da farinha de trigo e, novamente, apenas na saída do produto industrializado (biscoitos) do estabelecimento industrial localizado neste Estado, na qualidade de substituto tributário. Não há a antecipação total pela entrada do biscoito em conformidade ao pretendido pelo Auditor, até porque não se trata de compra, mas de retorno simbólico do estabelecimento industrializador, em conformidade às disposições regulamentares aplicáveis.

Ao finalizar, requer a improcedência do Auto de Infração e o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como “*custus legis*”, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer esta lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

Em Parecer de fls. 309/310, a ilustre PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, opina pelo Não Provitimento do Recurso Voluntário. Entende que as razões recursais não merecem acolhimento porque, quanto à infração 2, que esta não se refere à cobrança de antecipação (total ou parcial) e que resta comprovado que o contribuinte não escriturou a entrada de mercadorias em seu estabelecimento, não cabendo a alegação recursal de que os bens não poderiam ser caracterizados como mercadorias.

Quanto à infração 4, diante da alegação recursal de que se trata de operação de remessa para industrialização e retorno do produto industrializado, entende que foi exigida falta de retenção e recolhimento do imposto nas operações subseqüentes nas vendas para contribuintes neste Estado, logo, também não merece acolhida a alegação recursal.

## VOTO

Quanto à infração 2, a impugnante alega na sua peça defensiva que se tratam de notas fiscais relativas às entradas de insumos para industrialização e que não seriam mercadorias adquiridas para a revenda, o que as enquadraria no conceito de mercadorias sem tributação. Observa-se que tais notas fiscais se referem a compras com tributação normal, logo, são mercadorias tributadas. O fato de tais mercadorias não serem revendidas e serem utilizadas no processo produtivo do recorrente não tem qualquer relação com a aplicação da multa prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, pois tal dispositivo apenas se aplica às aquisições de mercadorias sem tributação, ou com tributação encerrada, o que não é o caso.

Face ao exposto, resta mantida a infração 2.

Quanto à infração 4, verifica-se que a descrição contida no Auto de Infração é “*deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado*”. Por sua vez, o enquadramento legal contido no Auto de Infração é o art. 353, I, do RICMS/BA vigente à época, que determina:

*Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

*I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto;*

Ou seja, interpreta-se, da leitura da descrição da infração e do enquadramento legal exposto no Auto de Infração, que a infração cometida foi deixar realizar a retenção e o recolhimento do ICMS ST nas vendas realizadas pelo recorrente.

Contudo, ao se analisar o demonstrativo referente a tal infração (fls. 07 e 08), verifica-se que neste consta a seguinte indicação: “*Demonstrativo do cálculo do ICMS por retenção, em virtude de não haver registrado notas fiscais de compras, obtidas junto aos fornecedores e CFAMT, oriundas de outras unidades da Federação e sujeitas a substituição tributária*”. Todas as notas fiscais mencionadas nos demonstrativos, constantes às fls. 23 a 36, referem-se a operações de retorno de remessa para industrialização (notas fiscais de entrada no estabelecimento autuado).

Destarte, da análise do demonstrativo se pode perceber que o autuante, na realidade, diante da omissão do registro das entradas das mercadorias, quis realmente foi cobrar o ICMS ST que seria devido quando da saída de tais mercadorias.

Verifico, de logo, que há uma patente insegurança quanto à infração que é imputada ao recorrente, pois, a descrição da infração e o enquadramento legal contidos no Auto de Infração estão completamente destoantes do demonstrativo da infração.

Assim, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF, declaro a nulidade material da infração 4, pois, não há elementos suficientes para se determinar, com segurança, qual é a infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, declarar a NULIDADE MATERIAL da infração 4, restando subsistente a infração 2. Assim, o débito do Auto de Infração ficará conforme quadro abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	VALOR HISTÓRICO DEVIDO
1	IMPROCEDENTE	0,00
2	PROCEDENTE	979,79
3	PROCEDENTE	348,18
4	NULA	0,00
<b>TOTAL</b>		<b>1.327,97</b>

Represento à Autoridade Fazendária para que seja revista a infração 4 e que, acaso entenda cabível, refaça o procedimento fiscalizatório, a salvo de falhas.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, declarar **NULA** a infração 4, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087078.0001/11-9**, lavrado contra **ZADIMEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$1.327,97**, previstas no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05. Representado à Autoridade Fazendária para que seja revista a infração 4 e, que, sendo cabível, determine o refazimento do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando-se o prazo de decadência com base no art. 173, I, do CTN.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS