

PROCESSO - A.I. Nº 281082.0009/07-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA.
RECORRIDOS - INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0224-04/08
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 07/05/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0074-11/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Os produtos objeto do levantamento quantitativo levado a efeito pelos autuantes - garrações de água de 20 litros – fazem parte do ativo circulante do autuado – ou seja, produtos destinados à comercialização - e não do seu ativo imobilizado. Portanto, não poderia ser considerado no levantamento o quantitativo de garrações objeto de quebra, descrito nas notas fiscais de baixa do estoque do imobilizado apresentadas pelo sujeito passivo na impugnação. Infração caracterizada. Decisão modificada. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO REMETENTE COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR AO CUSTO PRIMÁRIO. Para fim de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser integrado o imposto a sua própria base de cálculo, conforme definido na legislação do imposto. Infração não elidida. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente Em Parte – Acórdão JJF nº 0224-04/08, lavrado em decorrência de 6 irregularidades, sendo objeto dos presentes Recursos as infrações descritas nos itens 3 e 6, a primeira em sede de Recurso de Ofício e, a segunda, em sede de Recurso Voluntário:

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do imposto relativo a saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2002 e 2003) - R\$163.565,65.

INFRAÇÃO 6 – Recolhimento a menos o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta, na descrição dos fatos, que o estabelecimento deu saída em transferência interestadual de mercadorias produzidas pelo próprio remetente em valor inferior ao custo primário (matéria-prima mais mão-de-obra), conforme demonstrativos do Anexo 15 (2002 e 2003) - R\$98.173,71.

Em Primeira Instância, o relator da JJF de logo ressaltou que o sujeito passivo reconheceu e efetuou o recolhimento dos valores exigidos quanto às infrações descritas nos itens 1, 2, 4 e 5 da peça inicial do Auto de Infração, consignando que em vista de tal fato, não havendo qualquer

discordância sobre as mesmas, estas devem ser mantidas na sua integralidade, remanescendo a lide quanto às infrações descritas nos itens 3 e 6 da autuação. Consignou, ainda, o relator, sua posição pelo indeferimento do pedido de realização de prova pericial nos livros e documentos do autuado, por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para formar a sua convicção, e que a análise de fatos a serem verificados se reporta à escrituração do próprio contribuinte, cujos documentos estão na sua posse e poderiam ser juntados ao processo, nos termos do art. 147 do RPAF/BA.

No mérito, assim se posicionou a JJF, em síntese, quanto às infrações descritas nos itens 3 e 6:

INFRAÇÃO 3 – Neste item, julgado improcedente, consignou o relator da JJF logo de início que não acata o argumento defensivo de que o ICMS foi exigido por presunção, tendo em vista que conforme demonstrativos juntados pelos autuantes às fls. 26 a 99, o imposto exigido nesta infração foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, no qual foi apurada omissão de saída de mercadorias. Logo, o roteiro de auditoria aplicado identificou omissão de saída de mercadorias, na movimentação dos estoques de garrafão 20 litros, com base nos estoques inicial e final registrados e de mercadorias que deram entrada e saída do estabelecimento, também consignado em notas fiscais escrituradas, o que não caracteriza exigência de imposto a título de presunção.

Ressaltou que o autuado contestou a omissão de saídas das mercadorias citadas, argumentando que as quantidades omitidas apuradas pela fiscalização decorrem de saídas resultantes de operações de baixa por quebras que foram realizadas por meio de emissão de documentos fiscais com destaque do imposto e lançado no livro fiscal, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal, ao argumento de que as notas fiscais juntadas com a defesa não se prestam para provar a inexistência de omissão de saída apontada, justificando que foram emitidas para “registrar a baixa de bens do ATIVO IMOBILIZADO em face da sua imprestabilidade (quebra) para o uso a que se destina” e que o fato de ter destacado o ICMS não quer dizer que devam ser consideradas no levantamento quantitativo de estoques por não se tratar de saídas efetivas.

Informou, ainda, a JJF que, conforme ressaltado pelos autuantes, o levantamento quantitativo de estoque de garrafões de 20 litros foi feito com base no ativo **não** imobilizado, motivo pelo qual não consideraram as saídas por “quebra”, por entenderem que estas saídas seriam exclusivamente do imobilizado, inclusive considerando as saídas por transferência para o ativo imobilizado, conforme demonstrativo de fls. 91, que não foi objeto do levantamento fiscal.

Após fazer tais observações, o relator passou a se pronunciar sobre a atividade exercida pelo sujeito passivo, consignando que *“as operações das empresas que vendem água mineral e comercializam também o garrafão, ao adquiri-lo ou produzi-lo, podem ser contabilizadas como:*

- ativo circulante: unidades destinadas à comercialização.*
- ativo imobilizado: unidades destinadas ao envasamento de água mineral para comercialização.*

No momento em que ocorre comercialização da água mineral, o garrafão poderá ser vendido juntamente com água mineral, ou permutado por um outro garrafão de propriedade de clientes no momento que efetua apenas compra da água. Em tese, o garrafão comercializado são as unidades registradas no ativo circulante, não havendo nenhum impedimento que sejam vendidas as unidades do ativo imobilizado. Como os garrafões não possuem identificação própria, ao dar saída de um garrafão (venda, transferência, quebra, etc), é dificultoso saber se o produto é do ativo circulante ou do imobilizado. Para efeitos da legislação do ICMS, o tratamento tributário relativo é diferenciado. Nas entradas destinadas ao ativo circulante, o crédito fiscal é integral, bem como nas saídas, o débito é integral. Já nas entradas destinadas ao ativo imobilizado, o crédito fiscal deve ser controlado no livro de Controle Informatizado do Ativo Permanente (CIAP) e apropriado em 48 parcelas mensais proporcionais a saídas tributadas. Caso o bem seja desincorporado, se em prazo inferior a um ano a operação é tributada, compensando com o

crédito fiscal. Se a saída ocorrer em prazo superior a um ano (art. 6º, VIII do RICMS/BA) não há incidência do imposto, nesta situação deve ser feito o estorno do crédito fiscal correspondente.”

Pontuou a JJF que o argumento dos autuantes de que a empresa deveria ter emitido notas fiscais de transferências de garrações para o ativo imobilizado, por se tratar de fatos geradores distintos e que as baixas de estoques ocorrem com valores depreciados, não pode ser acatado, tendo em vista que não causaram prejuízo ao Estado e, em relação ao valor atribuído nas saídas dos garrações, não foi objeto da autuação.

Concluiu, ao final, que como as quantidades registradas a título de saída por “quebra” foram tributadas e supera as quantidades apuradas pela fiscalização como omitidas, não houve prejuízo ao Erário Público, quer sejam consideradas saídas do ativo circulante ou do ativo imobilizado, julgando improcedente a exigência fiscal.

INFRAÇÃO 6 – Neste item, julgado totalmente procedente pela JJF, aduziu o relator que se imputou ao sujeito passivo a transferência de mercadorias com base de cálculo inferior ao custo de produção, tendo o mesmo alegado em sua defesa que o custo apurado pela fiscalização não refletiu o somatório da matéria-prima e da mão-de-obra, tendo em vista que inclui na base de cálculo o próprio ICMS, tendo, assim, procedido como determina a legislação do imposto.

Após observar que nos demonstrativos às fls. 102 a 187 os autuantes apuraram o custo primário unitário e integraram à base de cálculo o valor do ICMS de 12% incidente sobre as transferências, ressaltou a JJF que o procedimento da fiscalização foi o correto. Ressaltou que o custo primário apurado pelos autuantes foi regularmente indicado nos demonstrativos juntados ao processo (fls. 102 a 141), cujas cópias foram entregues ao autuado, e que em seguida os mesmos integraram o valor do imposto ao custo para determinar a base de cálculo das transferências em conformidade com a legislação do imposto, mas precisamente no art. 17, § 1º, I da Lei nº 7.014/96, o que resultou em valor superior ao que foi efetivado pelo contribuinte, caracterizando a infração. Concluiu que na defesa apresentada o autuado não comprovou existência de erro no procedimento fiscal, devendo, assim, ser mantida integralmente a infração.

Às fls. 392 a 401, consta Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo quanto à manutenção da exigência fiscal constante do item 06 da autuação, nos seguintes termos:

- I. que há equívoco na própria definição da infração ao fazer crer que a Fiscalização encontrou saídas de mercadorias com valores inferiores ao custo primário, quando define esse último como somatório da matéria-prima mais mão de obra, mas, ao contrário, o custo utilizado pela Fiscalização não refletiu tal somatório, ao incluir, nestes valores, o ICMS, o que viola o art. 56, V, “b” do RICMS, que transcreve;
- II. que, a título de mera argumentação, caso o recorrente realmente incluísse o ICMS no custo de transferência dos seus produtos, esta seria até mesmo beneficiada através do aumento do saldo credor do ICMS, conforme cálculo que apresenta;
- III. que a Fiscalização reputa cabível o cálculo do custo para utilização nas saídas no próprio mês de realização das mesmas; todavia, tal procedimento é impraticável por razões operacionais e até mesmo lógicas, pois como uma empresa pode calcular um custo que nem está fechado ainda para utilização no decorrer do próprio período mensal.
- IV. que, assim, como não ficou comprovada a prática do suposto subfaturamento, não haveria motivo legal para a acusação em tela, que deve ser julgado improcedente, posição que entende já externada por este Conselho de Fazenda em casos semelhantes, citando e transcrevendo as ementas dos Acórdãos CJF nº 0153-12/02 e Acórdão JJF nº 2652/00
- V. que reitera a necessidade do deferimento do pedido de perícia, quando espera provar o quanto alegado, notadamente no pertinente à natureza das mercadorias adquiridas, bem como a regularidade de seus registros fiscais e contábeis;

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, se manifesta inicialmente rechaçando qualquer nulidade na

exigência fiscal, ao argumento de que os demonstrativos que instruem a infração, assim como a demonstração pela defesa de que compreendeu perfeitamente os itens incluídos no levantamento do curso de transferência, afastam qualquer possibilidade de nulidade. No mérito, ressalta que a legislação dispõe de forma clara e objetiva no sentido de que o ICMS compõe a sua base de cálculo, nos termos dos arts. 13 da LC N^{os} 87/96 e 17 da Lei n^o 7.014/96, e que sendo a transferência entre estabelecimentos operação tributada, devem ser obedecidas todas as regras pertinentes à tributação da saída, conforme dispõe o inciso I do art. 17, combinado com o seu §1^o, inciso I, do mesmo diploma legal. Conclui, assim, a PGE/PROFIS, pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente, quanto ao pedido de perícia solicitado pelo recorrente, comungamos com o entendimento externado pelo relator da JJF que o indeferiu, por entender que a matéria posta à discussão não necessita de perícia para o seu deslinde. E de fato, a solicitação de perícia deve ser feita de forma criteriosa, apontando o sujeito passivo, especificamente, os pontos que seriam objetos de análise pericial, de forma fundamentada, nos termos do art. 145 e seu parágrafo único, do RPAF/BA, abaixo transcrito, comprovando a necessidade de perícia para a prova do fato, o que não foi feito pelo recorrente. Assim, com arrimo no art. 147, II, a do mesmo diploma regulamentar, também abaixo transcrito, indefiro o pedido de perícia apresentado.

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.”

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;”. Grifos nossos.

Quanto ao Recurso Voluntário, que se cinge à infração descrita no item 6 da autuação, de logo devemos consignar, como bem pontuou a PGE/PROFIS em seu opinativo, que não se vislumbra qualquer pecha de nulidade a macular a exigência fiscal. Os levantamentos e demonstrativos elaborados pelos autuantes refletem a apuração do imposto devido, especificam o custo primário unitário, e foram devidamente entregues ao sujeito passivo, como se verifica das fls. 102 a 171 dos autos, que constitui o Anexo XV do processo, devidamente entregues ao sujeito passivo, estando perfeitamente definida a infração imputada, ao contrário do que quer fazer crer o recorrente.

No mérito, melhor sorte não socorre ao recorrente, posto que a exigência fiscal encontra-se devidamente lastrada na legislação ordinária e complementar do ICMS, não merecendo qualquer reforma o julgamento de Primeira Instância.

A autuação imputa ao sujeito passivo o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, constando no campo Descrição dos Fatos da peça inicial do Auto de Infração, que o estabelecimento deu saída em transferência interestadual de mercadorias produzidas pelo próprio remetente em valor inferior ao custo primário, assim entendido a matéria-prima mais mão-de-obra, nos exercícios de 2002 e 2003.

As alegações recursais que pretendem alterar a Decisão da JJF, que manteve integralmente a exigência fiscal, são as mesmas apresentadas na peça defensiva, e foram corretamente rechaçadas pelo órgão julgador de primeira instância. A alegação de que o custo apurado o fora dentro do mesmo mês, é inteiramente fantasiosa, já que os autuantes tomaram como referência o custo unitário do mês anterior, e não do próprio mês. Ainda a alegação de que há decisões deste Conselho em sentido contrário ao decidido neste caso pela JJF, também não merece acatamento,

posto que os acórdãos citados além de tratarem de matéria diversa deste lançamento de ofício, a forma de apuração foi o arbitramento de base de cálculo, diverso da forma de apuração do Auto de Infração epigrafado, em que a base de cálculo foi apurada por meio de levantamento fiscal.

Assim que, a autuação encontra-se embasada na Lei Complementar nº 87/96, mas precisamente no seu art.13, §1º, inciso I, norma posteriormente ratificada através da Emenda Constitucional nº 33/2001, que inseriu regra no inciso XII, §2º do art. 155 do texto constitucional, atribuindo a lei complementar fixar a base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, o que colocou “uma pá de cal” na pretensão daqueles contrários a esta forma de tributação, característica deste imposto desde a época do antigo ICM.

LC 87/96

“Art. 13 - Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

Nota 2: A redação atual do § 1º do art. 13 foi dada pela LC nº 114, de 16/12/02, DOU 17/12/02, efeitos a partir de 17/12/02.

Nota 1: Redação originária, efeitos até 16/12/02:

“§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:”

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”. Grifos nossos.

CF 88

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Nota 1: A alínea “i”, foi acrescentada ao inciso XII, do § 2º do art. 155 pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.”. Grifos nossos.

Do exposto, ao aplicar-se a regra do art. 56, V, “b” do RICMS – originado da regra do art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 – nas operações de transferências de mercadorias fabricadas pelo próprio autuado para estabelecimento localizado em outro Estado, os autuantes corretamente apuraram o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, incluindo neste custo o valor do ICMS, o que resultou em valor superior ao que foi efetivado pelo autuado, caracterizando a infração, não merecendo, assim, a mínima guarida a alegação do recorrente de que a autuação infringiu as referidas normas.

Por outro lado, como bem pontuou o relator da JJF, o sujeito passivo não comprovou existência de erro no procedimento fiscal, e muito menos em sede recursal, apenas insurgindo-se quanto à cobrança do ICMS “por dentro”, sistemática de tributação, como visto, respaldada na própria Carta Magna, e já pacificado no Supremo Tribunal Federal que, apreciando a questão, ainda anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, já decidira pela constitucionalidade do “cálculo por dentro”, conforme RE nº 212.209, Relator Ministro Marco Aurélio.

Quanto ao Recurso de Ofício, interposto pela JJF ao julgar improcedente a exigência fiscal descrita no item 3 da autuação, entendemos mereça reforma a Decisão de Primeira Instância, pelos seguintes fundamentos.

Neste item, imputa-se ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto relativo a saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem

o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, exercícios de 2002 e 2003.

A JJF entendeu que a exigência fiscal não poderia prosperar, pois considerou que as quantidades omitidas apuradas pela fiscalização decorreram de saídas resultantes de operações de baixa de estoque de garrações pertencentes ao ativo imobilizado por quebras, que foram realizadas por meio de emissão de documentos fiscais com destaque do imposto e lançado no livro fiscal.

No entanto, equivocou-se a JJF, pois não observou que os produtos objeto do levantamento quantitativo levado a efeito pelos autuantes - garrações de água de 20 litros – fazem parte do ativo circulante do autuado – ou seja, produtos destinados à comercialização - e não do seu ativo imobilizado. Consta-se dos demonstrativos elaborados pelos autuantes que foram considerados os quantitativos das entradas, saídas, estoque inicial e final de vasilhames destinados à comercialização pelo sujeito passivo, e não do seu ativo imobilizado. Portanto não poderia ser considerado o quantitativo de garrações objeto de quebra, descrito nas notas fiscais de baixa do estoque do imobilizado, acostado pelo autuado na sua peça defensiva às fls. 230 a 264, e acatadas pela JJF.

Como informado pelos autuantes em sua informação fiscal, as transferências regulares feitas pelo sujeito passivo do ativo circulante para o ativo imobilizado, mediante nota fiscal com destaque do imposto, foram consideradas no levantamento – vide fls. 50, 91 e 99 dos autos.

Por outro lado, é cediço que a probabilidade de ocorrência de quebras é efetivamente maior no ativo imobilizado – cujos garrações são destinados ao envasamento de água mineral para comercialização, onde há a destroca - daqueles utilizados no ativo circulante, destinados à comercialização. Assim, não há como dar guarida à Decisão de Primeira Instância de considerar elidida a infração, entendendo que a diferença apurada na autuação se referia ao quantitativo de garrações objeto de quebra, pertencentes ao ativo imobilizado do autuado.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo, “*in totum*” a exigência fiscal descrita no item 3 da autuação, para julgá-la PROCEDENTE, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores já efetivamente recolhidos pelo sujeito passivo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0009/07-4**, lavrado contra **INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$531.663,26** acrescido das multas de 60% sobre R\$230.094,26; 70% sobre R\$163.565,65 e 100% sobre R\$138.003,35, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alíneas “a” e “b”, III e IV, “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já efetivamente recolhidos .

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS