

A. I. Nº - 113837.0006/08-8  
AUTUADO - HAMILTON RIOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - PAULINO ALVES DE ARAÚJO  
ORIGEM - INFAS SERRINHA  
INTERNET - 09.07.09

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0213-04/09**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Efetuados ajustes no levantamento inicial excluindo quantidades computadas em duplidade ou estranhas às saídas de fibras de sisal resultando agravamento da exigência, na infração 01, contudo, limitada ao valor originalmente apurado. Infração caracterizada. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração elidida em parte. Rejeitados os pedidos de nulidade e a Perícia Fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 29/09/08, para exigir ICMS no valor de R\$ 36.096,90, acrescido da multa de 70%, em decorrência das irregularidades a seguir apontadas:

01 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (fibras de sisal) em exercício fechado, 2004, no valor de R\$ 143.008,47, que aplicada a alíquota de 17% gera ICMS a recolher no valor de R\$ 24.311,44.

02 – Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 11.785,46, relativo a operações de saída de mercadorias tributáveis (fibras de sisal) não contabilizadas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercícios 2005.

O autuado na defesa apresentada (fls. 349 a 366), preliminarmente, disse que sempre cumpriu suas obrigações perante o Poder Público, principalmente no tocante às obrigações tributárias às quais está sujeito; que é uma empresa industrial preponderantemente exportadora de fios de sisal, cujas saídas para o exterior beira o percentual de 99% (noventa e nove por cento) da totalidade de suas vendas e quase a totalidade de seus insumos (fibra de sisal beneficiada) são adquiridos de produtores rurais ou empresas beneficiadoras. Pondera que está devidamente habilitada a operar no regime de diferimento, não havendo pagamento do ICMS nas entradas dos referidos produtos e por força do art. 347, § 3.º, I, “a”, do RICMS-BA esteve também dispensada do recolhimento do ICMS diferido, haja vista as saídas de mercadorias para o exterior que representaram quase a totalidade de suas vendas.

Sustenta que no presente lançamento não foi observado o princípio da ampla defesa e do contraditório, constituindo-se num flagrante cerceamento do direito de defesa, em função do equivocado enquadramento legal da multa de infração. Deveria ser inciso XI no lugar da infração tipificada no inciso III, art. 42 da Lei nº 7.014/96, que transcreve. Habilitada ao Diferimento, a fibra de sisal entra no estabelecimento sem tributação; em função da saída para o exterior não há falar em operação tributada. Ademais, inciso XI é de incidência menos gravosa para o contribuinte, aplicando-se 1% sobre a soma dos valores da coluna 12 das folhas 11, 22 e 36, implica valor de R\$ 2.123,34 nas infrações 01 e 02, frente ao inconcebível montante cobrado de R\$ 36.096,90.

Enumera os equívocos cometidos no levantamento quantitativo:

- a) Computou-se com erro de quantidade na entrada da nota fiscal nº 29253, 01.04.04, o correto era 14.000 quilos, foi lançado 16.000 quilos; nota fiscal nº 1036, 01.05.04, o correto era 11.110 quilos, foi lançado 7.750 quilos; nota fiscal nº 1243, 30.06.04, o correto era 13.592 quilos, foi lançado 12.420 quilos;
- b) A nota fiscal de saída nº 29.627, emitida em 22.04.04, refere-se a uma transferência para o depósito fechado e não se trata de sisal, mas de bucha;
- c) A nota fiscal 33.043 não foi considerada;
- d) As notas fiscais de entrada nº 33.917 e 37.516 foram consideradas em duplicidade; a nota fiscal de saída nº 34.030 foi lançada em duplicidade;
- e) Computou-se em duplicidade a nota fiscal de saída 36.327 considerada “mãe” de uma operação de exportação, quando deveria apenas ser considerada a nota fiscal de remessa para o porto, código 7.949;

Insiste que os motivos que ensejam a nulidade estão disciplinados nos art. 18, RPAF, que transcreve. Transcreve ainda decisões do CONSEF que entende respaldar seus argumentos.

No mérito, refuta as alegações defensivas e diz que não houve omissão nas entradas nem nas saídas de mercadorias;

Diz que a diferença total encontrada no levantamento quantitativo efetuado pelo autuante, no montante de 166.735,20 quilos (66.025, em 2004 e 100.710,20, em 2005), representa apenas o ínfimo percentual de 0,0026%, comparado ao total de saída com notas fiscais equivalente a 64.133.790 quilos (32.231.409, em 2004 e 31.902.381, em 2005), conforme o Demonstrativo de Estoque (Fechado), elaborado pelo autuante e anexo aos autos, nos dois exercícios fiscais levantados. Tal diferença deverá ser considerada como simples quebra decorrente do processo produtivo.

Admite uma margem de erro mesmo em sua estimativa de perda de 3% no processo produtivo; que o total dos estoques disponíveis nos dois exercícios foi de 68.904.020 (34.956.436, no ano de 2004 e 33.947.584, no ano de 2005) implica percentual irrisório aproximado de 0,24% (166.735,20 / 68.904.020), para mais ou para menos, ou seja, é como se a PERDA REAL oscilasse entre os percentuais de 2,76% e 3,24%. Em termos reais significa uma “MARGEM DE ERRO” efetiva de 8% (3% x 8% = 0,24%), tida como perfeitamente razoável e aceitável.

Requer perícia fiscal, nos termos do art. 145 RPAF/BA a fim de comprovar a assertiva acima, apresentando uma série de quesitos.

Informa a necessidade pericial como forma de se buscar a verdade material, princípio basilar do Processo Administrativo Tributário. Citando, nesse sentido, Alfredo Bernardini Neto e Célio Armando Janczeski.

Alegou ter agido com boa fé, citando a legislação comparada do Código Civil alemão, do “common law”; entre nós, continua, diz que o princípio foi consagrado no novo Código Civil de 02. Antes da nova lei, as lacunas do Código Civil de 1939 foram preenchidas pela doutrina, segundo a qual a boa-fé é princípio norteador dos contratos, como desdobramento do princípio geral de direito que veda o enriquecimento sem causa, consagrado no art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil. Na Carta de 1988, destaca a dignidade da pessoa humana reconhecida no art. 1º,

III. Concluindo pela boa-fé, objetiva e subjetiva do autuado estando convicta de ter cumprido as obrigações para com a Fazenda Pública no que tange ao pagamento dos seus tributos.

Discorre ainda sobre os princípios da Razoabilidade, Justiça e da Isonomia (art. 150, II, CF) Lembra o Cientista Hans Kelsen para quem “*O Direito é, essencialmente, um esforço humano no sentido de realizar o valor justiça*” e Roque Antonio Carrazza, ao pregar que “*do ideal de justiça necessariamente deriva a aplicação da isonomia*”.

Finaliza e requer sejam acatados os argumentos preliminares de nulidade do ato administrativo; a insubsistência do auto de infração em função da ínfima diferença, atribuída como quebra em laudo a ser expedido por perito fiscal ou sua conversão da penalidade em obrigação acessória.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 385/386), assente que a presente ação fiscal está embasada na legislação pertinente; que não procedem as alegações preliminares do autuado; que no mérito é possível a existência de alguns poucos lapsos em função da quantidade de notas fiscais examinadas, mas tais equívocos reclamados pelo sujeito passivo foram ajustados.

Diz que no exercício 2004, a nota fiscal de entrada nº 29253, 01.04.04, foi lançada 16.000 quilos e o correto seria 14.000; fez a devida correção e reduziu 2.000 quilos. As notas fiscais nº 1036 e 1245, fls. 379 / 380, não se referem a sisal, mas bucha fina lavada; a nota fiscal de saída nº 29.627, fl. 381, tem razão o contribuinte. Refere-se a uma transferência para o depósito fechado e não se trata de sisal, mas de bucha; Após as devidas correções, a omissão de saída importa R\$ 167.148,48 e ICMS de R\$ 28.415,24, conforme demonstrativos fls. 387 / 390.

Exercício 2005 – a nota fiscal de entrada nº 33043, fl. 376, de fato, não foi lançada; a nota fiscal 33.917, fl. 377, também de 14.000 quilos, foi lançada em duplicidade, na prática, não geraram alteração na diferença de estoque. Nas saídas, a nota fiscal 34.030 (fl. 373), lançada em duplicidade, procedeu à correção; a nota fiscal de saída 36.327, fl. 374, efetuou a sua exclusão, conforme declaração de fl. 337; nota fiscal 37.516, fl. 375, trata-se de nota fiscal de saída lançada em duplicidade, feita a devida correção. Após a totalidade das correções desse exercício, a omissão de saída importou em 14.729 quilos, gerou presunção de omissão de saídas anteriores no valor de R\$ 15.465,45 e ICMS de R\$ 2.629,13, conforme demonstrativos fls. 391/395.

Feitas as correções dos equívocos apontados pelo autuado, nos demonstrativos de saída e de entradas o auto de infração fica reduzido para R\$ 31.044,37.

## VOTO

O autuado suscitou, antes, a nulidade do lançamento sob o argumento de que não foi observado o princípio da ampla defesa e do contraditório, constituindo-se num flagrante cerceamento do direito de defesa, em função do equivocado enquadramento legal da multa de infração, deveria ser inciso XI no lugar da infração tipificada no inciso III, art. 42 da Lei nº 7.014/96. Rejeito a nulidade pretendida tendo em vista que a apuração da base de cálculo da autuação foi precedida de levantamento quantitativo de estoques, conforme demonstrativos acostados às fls. 07 a 335, cujas cópias lhe foram entregue mediante recibo, com base nos dados constantes dos documentos fiscais fornecidos pelo próprio contribuinte, o que possibilitou amplo exercício do direito de defesa. A tipificação da multa por infração ainda que contivesse equívoco não teria o condão de tornar nulo o feito fiscal, pois que poderia ser corrigida no curso para o acertoamento do crédito tributário. Além disso, o contribuinte apresenta defesa, aponta equívocos no levantamento fiscal, o que forçou a revisão do lançamento inicial pelo próprio Auditor Fiscal, demonstrando ter compreendido a forma como foi apurado o imposto exigido.

Observo ainda que o lançamento tributário, objeto da lide, em momento algum feriu os princípios da segurança jurídica, boa fé, razoabilidade, justiça ou da isonomia tributária, não estabelecendo qualquer tratamento desigual, estando a infração descrita com bastante clareza, apoiadas nos documentos fornecidos pelo autuado, fundada nos demonstrativos elaborados com base nos dados reais escriturados pelo estabelecimento, cujo roteiro de fiscalização aplicado

(levantamento quantitativo por espécie de mercadorias), por estar em consonância com a legislação de regência, serve de elemento de prova da apuração do crédito tributário.

Por fim, indefiro o pedido de realização de Perícia Fiscal, tendo em vista que a providência significa emissão de parecer por profissional qualificado, o que é desnecessário na situação presente, nos termos dos art. 147, I, “a”, do RPAF/BA, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide, considerando que a questão central e objeto da perícia solicitada, o peso da embalagem, o percentual de quebra, de perdas e sua participação no processo fabril, restaram esclarecidos nos documentos trazidos aos autos, sobretudo, após os ajustes procedidos pelo próprio autuante.

Afastadas as alegações formais, adentremos as questões substanciais e de mérito.

No mérito, o Auto de Infração acusa exigência de ICMS tendo em vista o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (fibras de sisal) nos exercícios de 2004, apurando-se uma omissão de saídas de mercadorias no exercício de 2005; omissão também de mercadorias tributáveis com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas de mercadorias, efetuou os pagamentos utilizando recursos de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas, nos termos do Decreto 6.284/97, além da Portaria 445/98.

O autuado combate o feito fiscal argumentando que se trata de indústria preponderantemente exportadora de fios de sisal, que exporta 99% (noventa e nove por cento) da totalidade de suas vendas e que quase a totalidade de seus insumos (fibra de sisal beneficiada) são adquiridos de produtores rurais ou de empresas beneficiadoras, no regime de diferimento de ICMS; dispensado de recolhimento por força do art. 347, § 3.º, I, “a”, do RICMS-BA. Ademais, enumera os equívocos cometidos no levantamento quantitativo de estoque.

O art. 347, § 3.º, I, “a” do RICMS-BA invocado pelo próprio autuado em seu favor, reza que é dispensado o lançamento do ICMS que tenha sido diferido relativamente às entradas, quando o termo final do diferimento seja a saída subsequente do produto que venha a ser exportado.

Analizando as peças componentes do presente processo e a legislação da espécie, verifico que o sujeito passivo atua na atividade econômica de preparação e fiação de fibras têxteis naturais (sisal) CNAE FISCAL 13.12/00-0, embora opere no regime do DIFERIMENTO desde 2003, ainda que adquira quase que a totalidade de insumos de produtores rurais e mesmo que seja uma indústria preponderantemente exportadora de fios de sisal, tais fatos, por si só, não invalidam a possibilidade de prejuízo ao Erário do Estado da Bahia e a tributação deveria ter ocorrido na forma da legislação.

No caso concreto, efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, constatou-se omissão de saída, no exercício 2004, em conformidade com os demonstrativos de início juntados aos autos, fls. 07/170 e após os ajustes feitos pelo próprio autuante, fls. 387 / 390; no exercício 2005, a exigência do ICMS deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e sem pagamento do ICMS (RICMS/BA, art. 2º, § 3º), conforme demonstrativos fls. 171/335 e após os ajustes do autuante, fls. 391/395. O levantamento de estoque em tela se refere a fibra de sisal em estado bruto (A1), cuja saída em estado bruto ou beneficiado é deferida, nos termos do art. 343, XIII, RICMS/BA dentro do Estado, para o momento em que ocorrer a saída da mercadoria para outra unidade da Federação (alínea a), para o exterior (alínea b) ou produtos resultantes de sua industrialização (alínea c).

Com relação aos equívocos contidos na apuração dos estoques, reclamados pelo autuado, em sua peça impugnativa, foram alvos da atenção do Auditor Fiscal durante sua Informação e que os corrigiu. Constatou, assim, que a nota fiscal de entrada nº 29253 (fl. 378) teve sua quantidade ajustada para 14.000 (fl. 38); no que tange as notas fiscais nºs 1036 e 1243 (fls. 379 / 380), correta a quantidade consignada pelo autuante em seu levantamento de fls. 38 e 54, uma vez que parte do

produto não é fibra de sisal, mas bucha fina lavada; com relação à nota fiscal de saída nº 29.627, fl. 381, deve ser retirado do levantamento, 17.000 quilos (fl. 114), pois se refere a saída de bucha de sisal e não da fibra do sisal. Após as devidas correções, a omissão de saída totaliza 119.710,20 quilos da fibra de sisal, o que demandaria a exigência de ICMS de R\$ 28.898,04, conforme demonstrativos abaixo, além de planilha fls. 387 / 390, elaborada pelo autuante.

AJUSTES	Omissão Saída (kgs)	Saidas	Entradas	preço médio	ICMS
	100.710,20				
NF 29.253			-2.000		
NF 1.036		0,00			
NF 1.243		0,00			
NF 29.627		-17.000,00			
<b>TOTAL</b>	<b>119.710,20</b>			<b>1,42</b>	<b>28.898,04</b>

Vale ressaltar, que em decorrência dos demonstrativos analíticos elaborados pela autuante, referentes ao exercício de 2004, além do resumo supra mencionado, houve agravamento da infração, haja vista que o valor apurado no mencionado exercício passou para R\$ 28.898,04, conforme informação fiscal de fls. 385/386 e respectivo levantamento fiscal de fls. 387 a 390. Entretanto, a exigência deste exercício, neste PAF, deve se limitar ao valor originalmente apurado, de R\$ 24.311,44, devendo o saldo remanescente ser objeto de novo procedimento fiscal.

No exercício 2005, foram igualmente procedidos os ajustes conforme constam nas razões de defesa, acolhidas pelo autuante, em suas Informações Fiscais. Assim, a aquisição de fibra de sisal, através da nota fiscal nº 33043, fl. 376, de fato, não foi lançada; a nota fiscal 33.917, fl. 377, também de 14.000 quilos, foi lançada em duplicidade (fl. 197), na prática, não geraram alteração na diferença de estoque. Nas saídas, a nota fiscal 34.030 (fl. 373), lançada em duplicidade (fls. 274 e 275), procedeu à correção; a nota fiscal de saída 36.327, fl. 374 foi excluída, tendo em vista que se trata de nota fiscal “mãe”, de simples faturamento, não importando em efetiva saída de estoque, conforme declaração à fl. 337; nota fiscal 37.516 (23.000 quilos), fl. 375, trata-se de nota fiscal de saída lançada em duplicidade (fl. 331), feita a devida correção.

Após a totalidade das correções desse exercício, a omissão de saída importou em 14.729 quilos, gerou presunção de omissão de saídas anteriores no valor de R\$ 15.465,45 e ICMS de R\$ 2.629,13, acatando demonstrativos elaborados pelo autuante, fls. 391 / 395.

Com relação a alegação defensiva de que se trata de empresa preponderantemente industrial e que exporta 99% (noventa e nove) por cento de suas vendas, verifico que fibra de sisal é produto cujo lançamento do ICMS é deferido nas sucessivas saídas de sisal em estado bruto ou beneficiado, dentro do Estado, encerrando-se no momento da saída da mercadoria para o exterior (art. 343, XIII, “b”, RICMS/BA). Caberia ao autuado, nesse caso, em se tratando de diferenças em levantamento de estoque, trazer aos autos provas da efetiva exportação, o que não ocorreu.

Finalmente, quanto à solicitação defensiva para que seja aplicada a penalidade do art. 42, XI ao invés da prevista no inciso III, sob o argumento que melhor se coaduna com a situação fática, além de confirmar o acerto fiscal, não pode ser acatada, tendo em vista que em se tratando de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, a multa corretamente prevista é do art. 42, III, Lei nº 7.014/96. Ainda porque o instituto de Diferimento é espécie de substituição tributária com adiamento do lançamento e pagamento do tributo e não implica mercadoria sem tributação ou com esta fase encerrada.

Pelo exposto, restam parcialmente caracterizadas as diferenças encontradas no levantamento quantitativo presente, considerando a infração 01, no valor R\$ 24.311,44; na infração 02, R\$ 2.629,13.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 113837.0006/08-8, lavrado contra **HAMILTON RIOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 26.940,57**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR