

A. I. N° - 298938.0602/08-3  
AUTUADO - COTESI DO BRASIL – COMÉRCIO INDÚSTRIA DE FIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - WELLINGTON MATOS DOS SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ SERRINHA  
INTERNET - 15.07.09

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0221-04/09**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 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. Efetuados ajustes no levantamento inicial excluindo quantidades computadas em duplicidade ou estranhas às saídas de fibras de sisal reduzindo o valor inicialmente exigido. 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 30/06/08, para exigir ICMS no valor de R\$ 67.412,92, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saída de mercadorias não declaradas, 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 2004/2006.

O autuado na defesa apresentada (fls. 202 a 221), 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 que 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, o 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 próximo de R\$ 3.965,47, frente ao inconcebível montante cobrado de R\$ 130.967,32.

Enumera os equívocos cometidos no levantamento quantitativo:

- a) Computou-se em duplicidade as notas fiscais 060 e 080 consideradas “mães” de uma operação de exportação, quantidade de 46.020 quilos, juntamente com os documentos de nºs 065 e 081, por ocasião do efetivo embarque na mesma operação;
- b) Na nota fiscal 000678, emitida em 04/2006, digitou a quantidade de 56.618 kg, ao invés da quantidade correta 52.618 kg gerando uma diferença de 4.000 kg;
- c) Deixou de considerar no relatório “Entradas de Mercadorias”, fl. 41, a Nota Fiscal 00100, emitida em 08/2006, da SISALEIRA SILVA MG DA SILVA, valor R\$ 18.884,40, equivalente a 15.000 kg. Conclui que a diferença apurada no levantamento quantitativo do estoque feito pelo autuante, no montante de 257.507,05 kg ( $52.073,70 + 57.940 + 147.493,35$ ), fls. 11, 22 e 36, deverá ser reduzida em 65.020 kg, resultando numa diferença ajustada final de 192.487,05 kg mesmo considerando o pouco tempo para averiguação. Diz ainda que esse fato, por si só, põe em xeque a credibilidade do levantamento quantitativo efetuado pelo autuante, podendo-se se afirmar que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração apontada, nos termos do art. 18, RPAF, que transcreve. Pedindo que seja declarada a nulidade do presente auto de infração.

Transcreve decisões do CONSEF que entende respaldar seus argumentos.

No mérito, diz que não houve omissão nas entradas de mercadorias; sequer o autuante quis saber o processo produtivo do autuado, tendo feito o seu levantamento quantitativo meramente pelo cruzamento das quantidades adquiridas *versus* quantidades vendidas.

Insiste que o autuante não se preocupou com a quantidade dos componentes da fórmula chamada EMULSÃO que integram o processo produtivo e incorpora ao produto acabado; das QUEBRAS decorrentes do processo que varia de 10% a 14%, em razão de diversos fatores a ele atribuídos, conforme doc. 4, além da EMBALAGEM. Sustenta que a embalagem pesa em torno de 1 libra, equivalente a 0,4536 kg, aproximadamente 454 gramas, o que não pode ser desprezado. Apresenta demonstrativo a partir da diferença apurada no levantamento fiscal de 6.623.765 quilos, equivalente a 364.320 fardos que têm um peso médio de 18,18 quilos. Tomando-se a quantidade desses fardos pelo peso da libra 0,4536 quilos, encontra-se a diferença de 165.256 quilos relativa ao peso de embalagem.

Diz ainda que a diferença deduzida da divergência encontrada no levantamento fiscal produz uma diferença líquida de 27.231 quilos, correspondente a 0,41% do total da saída com notas fiscais, variação ínfima e que se refere à quebra normal não computada nas respectivas planilhas. 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 convicto 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. 248/251), reitera os termos das razões da defesa e, inicialmente, presta informações acerca do pedido de nulidade, esclarecendo que em nenhum momento teve o autuado tolhido seu direito de ampla defesa argumentando que o enquadramento legal corresponde à infração cometida. A descrição dos fatos e o direito aplicados estão em harmonia com a realidade fática. Equívoco é do defendente quando sugere a aplicação da multa prevista no art. 42, inciso XI, Lei nº 7.014/96.

Explica que, em se tratando de sisal, o diferimento ocorrerá nas situações previstas no art. 343, inciso XIII, § 3º, I, mas que não livrará o autuado da incidência em outras situações diversas do citado instituto, uma vez que tais produtos não estão sujeitos à isenção, não incidência ou imunidades. O lançamento e o pagamento estão postergados para uma outra etapa. Se nessa outra etapa, não for amparada por não incidência ou isenção, ocorrerá naturalmente a tributação. Diz ainda que o DIFERIMENTO carece de prévia habilitação e que na situação em apreço houve omissão de entradas, assim, constatou-se descumprimento de disposições regulamentares.

Diz que corrigiu os equívocos. Exclusão das notas fiscais 065 e 081 do demonstrativo de saídas, no exercício/04, restando ICMS a recolher de R\$ 1.402,22, fl. 252; corrigido peso da nota fiscal 678 para 52.618 quilos, no demonstrativo de saídas, exercício 2006, fl. 265; incluídos no demonstrativo de entrada do ano 2006, fl. 262, 15.000 quilos do produto, nota fiscal 100, ICMS R\$ 34.891,84, fl. 255.

Define que não merece prosperar a argüição de nulidade em função dos enganos cometidos; tampouco de improcedência, tendo em vista que foram acatados os valores declarados tanto do sisal bruto e do sisal baler, no processo produtivo com relação a emulsão e as perdas; foram considerados os pesos líquidos; com relação à embalagem, esta deve fazer parte do peso bruto da mercadoria, não informado pelo autuado nas notas fiscais de saída. Afirma que o peso da embalagem que acondiciona o sisal deve ser adicionado ao peso líquido mencionado nos documentos fiscais e não deduzido dos mesmos com quer o sujeito passivo. O peso da embalagem não faz parte da matéria-prima. Diz ainda que é irreal o peso da embalagem estimado pelo autuado, aproximadamente 2,5% (0,4536 kg. para cada fardo de 18,144 kg), distorce a cada ano e não merece crédito. Não merecendo crédito também a diferença identificada pelo autuado, uma vez que não foram mencionados em seus controles ou livros fiscais.

Aduz que os princípios citados pelo autuado não interfere no levantamento fiscal procedido e que deve ser ignorado o pedido de conversão da multa pois a infração cometida foi corretamente identificada.

Finaliza com a manutenção da infração, reduzindo os valores, após os ajustes verificados, totalizando o auto de infração em R\$ 59.599,66.

Intimado a tomar conhecimento da informação prestada, o autuado volta a se pronunciar, fls. 270/273, garantindo tratar-se de um equívoco do autuante quando afirma que as operações do autuado não são desoneradas do ICMS; que está habilitado a operar no regime de DIFERIMENTO, não havendo pagamento do ICMS nas entradas dos referidos produtos.

Diz ainda que, por força do art. 347, § 3º, I, “a”, do RICMS/BA, esteve dispensado do recolhimento do ICMS diferido, uma vez que suas saídas para o exterior, no período, representaram quase que a totalidade de suas vendas. Considera absurdas as alegações do autuante com relação à habilitação do regime de diferimento, sobre exigibilidade suspensa da alegada omissão de receitas, nos termos do art. 151, CTN, sobre o direito à ampla defesa e do contraditório.

Confirma que o peso bruto e o peso líquido informado na nota fiscal e nas planilhas do levantamento quantitativo do autuante são as mesmas, significando que na descrição do processo produtivo apresentada pelo responsável técnico do autuado a embalagem é representada pela cinta de papelão e pelos sacos de papel. Defende que, se existe embalagem é porque esta deveria

ser desconsiderada quando da menção do peso líquido em cada nota fiscal, que não fora feito pelo autuado. Entende que isso reafirma a necessidade da Perícia Fiscal.

Requer, a final, desconsideração dos argumentos do Autuante e reafirmação da necessidade da perícia Fiscal.

## VOTO

O autuado suscitou, antes, a nulidade do lançamento sob o argumento de 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, que 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. 08 a 46, 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 acertamento do crédito tributário.

Observo ainda que o lançamento tributário, objeto da lide, em momento algum feriu princípios da segurança jurídica, boa fé, razoabilidade, justiça ou da isonomia tributária, não estabelecendo qualquer tratamento desigual ou em improbidade para com o contribuinte nem o impediu de exercer amplamente sua defesa, o contraditório, 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 e sua participação no processo fabril, restaram esclarecidos nos documentos trazidos aos autos, sobretudo, após descrição do processo produtivo, fl. 242.

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

No mérito, o Auto de Infração acusa exigência de ICMS 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.

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) é adquirida de produtores rurais ou 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 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, foi constatado omissões do registro de entradas, cuja exigência do pagamento do imposto 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). O levantamento de estoque em tela se refere ao produto sisal em estado bruto ou beneficiado, 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).

O levantamento fiscal foi efetuado envolvendo todas as etapas da cadeia produtiva do sisal e as divergências apontadas, nos três exercícios trabalhados, se referem ao produto acabado identificado como bobinas de BALLER TWINE e BIG ROUND (SISAL AGRICULTURAL TWINE), conforme demonstrativos de fls. 11, 20 e 22.

Com relação aos equívocos contidos na apuração dos estoques, explica o Auditor Fiscal durante sua informação que os corrigiu, constato no que tange à duplicitade das notas fiscais 060 e 080 que foram excluídas do levantamento por se vincularem as operações de exportação registradas nas notas fiscais 065 e 081, respectivamente, no exercício 2004, o que reduz a exigência para R\$ 1.402,22, conforme novo demonstrativo, fl. 252.

No exercício de 2006, foram apontadas pelo sujeito passivo, duas outras imprecisões. A nota fiscal 00678, emitida em 04/2006, registra a quantidade de 56.618 kg; não foi considerada no relatório “Entradas de Mercadorias”, fl. 41, a Nota Fiscal 00100, equivalente a 15.000 kg. Houve a correção do peso da nota fiscal 678 para 52.618 quilos, no demonstrativo de saídas, fl. 265; incluídos no demonstrativo de entrada, fl. 262, 15.000 quilos do produto, referente à nota fiscal 100, reduzindo igualmente a exigência para R\$ 34.891,84, fl. 255.

No que se refere ao questionamento do autuado acerca da embalagem, representada por cinta de papelão e pelos sacos de papel, defendendo que deveria ser considerada quando da menção do peso líquido em cada nota fiscal, entendo descabida tal alegação. Antes, porque o peso do produto está informado no documento fiscal por seu valor líquido, o que equivale dizer sem o peso relativo a embalagem que acondiciona o sisal beneficiado, nas notas fiscais de saída. Portanto, não tem repercussão para a exigência em questão, a apuração do peso da embalagem efetuado pelo autuado, em torno de 1 libra, equivalente a 0,4536 kg e uma diferença no período da ação fiscal de 165.256 quilos, uma vez que os pesos de sisal quantificados nos demonstrativos e que, ao final, resultou na diferença que serviu de base para a presunção legal de omissão, foram considerados pesos líquidos, sem a embalagem.

Prova ainda que os pesos líquidos e brutos (com embalagem) foram sempre tratados de forma apartada é o próprio registro no livro de Inventário listando os estoques de matéria-prima, insumos e embalagens separadamente de produto acabados, conforme fls. 67, 72, 76, 78, como, aliás, orienta a própria legislação; ou ainda os relatórios de custos, a exemplo do constante na fl. 112, 115. A descrição do processo produtivo, fls. 241/242, apresentada pelo responsável técnico do autuado comprova que o processo de embalagem é posterior, quando a fiação de sisal passa a ser identificada por fardos de sisal, revestida pela cinta de papelão e pelos sacos de papel. Nesse caso contempla o peso da embalagem e o peso bruto é diverso do peso líquido, fl. 232.

Assim, na escrituração dos livros próprios, nos controles internos, nas notas fiscais e, por consequência, o levantamento quantitativo de estoques consignou o peso líquido, sem valoração do peso correspondente a embalagem, não sendo pertinente a alegação de que a quantidade identificada com divergência no demonstrativo de estoque deva ser ajustada com a embalagem.

Com relação a emulsão e o percentual de quebra já foram considerados pelo autuante, em conformidade com demonstrativos de fls. 10, 21, 35, não sendo sequer objeto de quaisquer questionamentos defensivo, no ajuste das diferenças de estoques encontradas e que ensejam a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Cabe salientar, ainda assim, que tais ocorrências, quando gerem diferenças entre as quantidades existentes nos estoques físicos e contábeis, devem ser objeto de ajustes nos estoques, mediante a emissão de documento fiscal próprio, evidenciando o fato, o que não correu no caso presente.

Referente 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.

Após a totalidade das correções supramencionadas, o ICMS não recolhido passou de R\$ 12.061,84 para R\$ 1.402,22, em 2004; de R\$ 40.044,98 para R\$ 34.891,34, em 2006, mantendo-se sem alteração o valor relativo ao exercício 2005, no valor de R\$ 15.306,10, sendo acatado os novos demonstrativos elaborados pelo autuante, fls. 252 / 253; 255 / 256.

Pelo exposto, restam caracterizadas as diferenças encontradas no levantamento quantitativo presente, reduzindo o valor inicial de R\$ 67.412,92 para R\$ 51.599,66.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298938.0602/08-3, lavrado contra **COTESI DO BRASIL - COMÉRCIO, INDÚSTRIA DE FIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 51.599,66**, 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, 09 de julho de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR