

A. I. Nº - 232957.0003/08-1
AUTUADO - COMPANHIA INDUSTRIAL DO SISAL - CISAL
AUTUANTE - CARLOS ANTONIO ALVES NUNES
ORIGEM - INFRAZ SERRINHA
INTERNET - 17. 12. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0420-01/09

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. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INADEQUAÇÃO DO ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO ADOTADO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. No presente caso, contudo, impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, haja vista que todas as operações efetuadas pelo estabelecimento autuado dizem respeito a mercadorias não tributáveis. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2008, imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas e 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, nos exercícios de 2005 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 82.702,65, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou defesa às fls. 172 a 177, dizendo que da análise dos elementos que constam dos autos, conclui-se que para se chegar à presunção que levou ao lançamento realizado os levantamentos levaram em conta, unicamente, em exercício fechado, a quantidade de fibra de sisal adquirida diretamente pelo estabelecimento autuado, como entradas, comparando com a quantidade de fio de sisal considerada como saída no mesmo período, segundo as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, esta última acrescida de uma quantidade considerada de perda de 5% (cinco por cento) apurada sobre o total de entradas no respectivo estabelecimento.

Afirma que toda a quantidade de fio considerada como saída do estabelecimento estava devidamente suportada pela quantidade deste mesmo produto considerada como ingressada no estabelecimento, oriunda do estabelecimento Matriz da empresa. Alega ainda que a quantidade utilizada como perda, apurada com base em 5% da quantidade entrada de fibra de sisal, é excessiva.

Esclarece que para se entender a primeira afirmação, as operações ocorriam da seguinte forma:

- toda a FIBRA DE SISAL adquirida pela Filial era remetida para a Matriz, como remessa para industrialização por conta de terceiros, sendo que o FIO DE SISAL era remetido pela Matriz diretamente ao destinatário, na situação presente de exportação, remetida para o porto;
- a Matriz emitia uma nota fiscal global, remessa para exportação, também por conta e ordem da Filial, onde identificava como por conta e ordem de terceiros, C.F.OP 7.949, na qual constavam as informações de dados do comprador/importador;
- a Matriz emitia, ainda, uma nota fiscal global, retorno simbólico de industrialização por encomenda de produto com fim específico de exportação, destinatário a Filial BA, C.F. OP 6.949, com identificação do destinatário da exportação (comprador/importador); e
- a Filial da Bahia (estabelecimento fiscalizado) emitia uma nota fiscal global, venda – exportação, C.F.OP 7.101, destinatário o comprador/importador, informando o local da saída da mercadoria com os dados do estabelecimento Matriz da mesma empresa.

Acrescenta que todas as notas fiscais de venda/exportação emitidas pela Filial, assim como as notas fiscais emitidas pela Matriz de remessa para exportação e de retorno simbólico de industrialização, entre outros documentos e livros, foram submetidas à Fiscalização.

Sustenta que a totalidade da quantidade de fio considerada como exportada pela Filial saia para o seu destino final (porto), por sua conta e ordem, sem qualquer exceção, diretamente do estabelecimento industrializador da Matriz, tudo devidamente identificado na documentação fiscal suporte, conforme acima referido.

Registra que nos exercícios de 2005 e 2006, não foi realizada qualquer saída física a qualquer título de fio de sisal, diretamente do estabelecimento autuado (filial) em que se desenvolveu esta ação fiscal, inclusive não foi apontado no Auto de Infração e seus anexos qualquer fato ou situação real, que pudesse evidenciar alguma ocorrência. Apresenta demonstrativos das notas fiscais emitidas, por exercício.

Salienta que a empresa, como um todo, sempre manteve quantidade suficiente para as saídas realizadas, inexistindo qualquer evidência de que possa ter realizado quaisquer saídas de produtos (fios e outros produtos de sisal) e quaisquer entradas de matérias-prima (fibra de sisal) desacompanhadas de documento fiscal, tendo que se ter, sempre presente, que as saídas para o destinatário final, sem exceção, eram realizadas pelo estabelecimento Matriz, onde os estoques de produtos eram mais do que suficientes as saídas, conforme diz irá demonstrar.

Apresenta demonstrativos resumos da movimentação ocorrida na Matriz (estabelecimento industrializador) por exercício, esclarecendo que se confunde com a movimentação de toda a empresa, devidamente evidenciada em demonstrativo detalhado, por mês, em anexo.

Diz que, conforme restou evidenciado, em ambos os exercícios objetos da autuação, a empresa, ou o estabelecimento Matriz de onde as saídas dos produtos foram efetivamente realizadas, tinha as quantidades suficientes em estoque, sendo que mesmo nas análises nas movimentações mensais, que constam dos demonstrativos em anexo, não dão conta de que possa, em algum momento, ter ocorrido saída sem a correspondente quantidade do produto em estoque.

Assevera inexistir no Auto de infração, nem em seus anexos, qualquer evidência ou comprovação objetiva, nem mesmo informação mais concreta, de que possam ter ocorrido saídas de produtos (fio de sisal) ou entradas de matérias-prima (fibra de sisal) desacompanhadas de documento fiscal, sendo a presunção, equivocada, conforme demonstrado.

Aduz que deve se levar em conta, que as quantidades consideradas como perdas, apuradas segundo um percentual de 5% aplicado sobre as quantidades de entradas de fibra de sisal, é excessiva, como

diz restará demonstrado. Apresenta demonstrativo que leva em conta as quantidades que constam de demonstrativos anteriormente utilizados na peça de defesa, bem como das planilhas de estoque anexadas.

Esclarece que depois de concluído todo o ciclo de produção, onde todos os fatores que possam influenciar na determinação da quantidade final são considerados, inclusive insumos utilizados no processo de fabricação, principalmente o material de emulsão, os quais aderem e agregam peso ao produto, as perdas efetivas finais situam-se, em média, em um pouco mais de 1,8%, muito aquém do percentual de 5% utilizado nos levantamentos levado a efeito pelo autuante, percentual este originado de mera estimativa interna, adotado na empresa unicamente para fins estatísticos, com vista as análises e avaliações, mas que jamais pode ser utilizado, oficialmente, como um dado matemático absoluto.

Aduz que mesmo se encontrado um determinado percentual como que sendo de perda de matéria-prima (fibra de sisal), para se pudesse chegar à perda efetiva, levando em conta o produto final, tal percentual é insuficiente, pois outros fatores devem ser levados em conta, como adição de insumos no processo produtivo e variações de pesos em funções de outros fatores influentes, principalmente climáticos, o que não foi observado nos levantamentos realizados na ação fiscal.

Frisa que não tem o menor sentido a empresa, principalmente no estabelecimento autuado que desenvolve atividade exclusivamente destinada à exportação, se valer de expedientes escusos que visem omitir entradas e saídas de mercadorias que, sabidamente, não sofrem a incidência tributária como pretendida, uma vez se tratarem de operações abrangidas pela regra da suspensão do imposto.

Salienta que não tendo havido qualquer saída física de fio de sisal, nos exercícios autuados, diretamente do estabelecimento fiscalizado ao destinatário final, como já referido e demonstrado, assim como evidenciado nas notas fiscais, uma vez que todas as quantidades de suas vendas foram remetidas, por sua conta e ordem, pelo estabelecimento industrializador (matriz da empresa) diretamente ao destinatário final, não pode prevalecer à conclusão baseada no levantamento que adotou como parâmetro tais saídas como tendo ocorrido do estabelecimento filial, que comparando com as entradas de fibra de sisal (matéria-prima), presumiu ter havido mais saídas do que entradas no estabelecimento que foi objeto da ação fiscal, prejudicada, pelo fato de que as perdas que foram consideradas com base em um percentual de 5% sobre as entradas se mostram excessivas.

Conclui afirmando que é infundada a presunção de que teriam ocorrido entradas de mercadorias não declaradas nos períodos objetos da ação fiscal, de forma que inexistente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme a acusação fiscal, sendo improcedente o Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 322 a 324, na qual esclarece que, conforme a “Descrição dos Fatos”, o Auto de Infração fora lavrado para recuperar crédito tributário oriundo da omissão de saídas de mercadorias tributáveis (sisal) constatada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados, com base na presunção legal de que as referidas mercadorias, que não tiveram os seus registros e pagamentos contabilizados nos livros fiscais próprios da empresa autuada, foram adquiridas com recursos originários de operações de venda de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas e omitidas nos exercícios 2005 e 2006.

Esclarece que nos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados nas exportações foram consideradas, como entradas de mercadorias todas as remessas para industrialização e como saídas todas as vendas para o exterior acrescidas das perdas na produção de 5%. Salienta que o autuado após solicitação do Fisco informou através do correio eletrônico, tanto em valor percentual 5% quanto em quantidades, os desperdícios mensais da fibra de sisal apurados quando na produção de fios de sisal, utilizadas diretamente da matéria-prima recebida da filial do Estado da Bahia.

Prosseguindo, tece comentário sobre a perda na produção, dizendo que esta pode ser definida como sendo um fenômeno patrimonial caracterizado por aplicações que não redundam em fato contábil positivo, e que constitui um fator contrário ao lucro na fabricação. É um valor que é investido na fabricação de um bem e não recuperável, logo, deixa de integrar o produto final. Cita como exemplo de perdas de fabricação no processo produtivo as fibras de algodão que se perdem na fabricação do fio, assim também para que se obtenha o fio de sisal existe a necessidade do desperdício da fibra de sisal, que no caso concreto do autuado representa 5% de perda da matéria-prima empregada na produção de todo o fio de sisal exportado e também mantido em seus estoques.

Registra que o próprio autuado descreve com fidelidade como ocorreram as operações à fl. 173.

Contesta a alegação defensiva de inexistência de evidência que comprovem a ocorrência de saídas de fios de sisal ou mesmo entradas de fibra de sisal desacompanhadas de nota fiscal, afirmado que o autuado não observou atentamente o significado dos resultados encontrados na auditoria de estoques de mercadorias e constantes em seus diversos demonstrativos.

Consigna que o estabelecimento filial (autuado) adquiriu fibras de sisal bruto, remetendo-as para industrialização no estabelecimento matriz, e este transformou fibras de sisal em fios agrícolas de sisal e os exportou para diversos clientes no exterior.

Diz que o autuado nada apresenta em sua defesa para comprovar a sua alegação até porque não existem documentos nem registros nos controles da autuada que comprovem a adição de insumos no processo produtivo. Ressalta que de fato ocorreram, e que estão devidamente computadas na ação fiscal, foram as perdas de fabricação durante todo o processo produtivo num percentual de 5%, e que o autuado admite a existência de perdas efetivas num percentual de poucos mais de 1,8%, entrando em contradição ao rebater a sua própria informação enviada por e-mail (fls. 156 a 158) ao constatar que o percentual de 5% de perdas lhe é desfavorável nos procedimentos de auditoria aplicados. Frisa que as planilhas apresentadas na defesa, além de não terem relação direta com a infração e com o autuado também não expressam qualquer fundamentação didática convincente.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

A 1^a JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal, para verificar e informar se, efetivamente, o estabelecimento autuado realiza exclusivamente operações de saídas de mercadorias com destino ao exterior, conforme alegado na peça de defesa.

Através do Parecer ASTEC nº 0120/2009, a ilustre diligente Alexandrina Natália Bispo dos Santos, esclareceu que, em visita ao estabelecimento verificou “in loco”, os livros e demais documentos do contribuinte referentes ao período autuado, constatando que todas as notas fiscais de saídas com o devido registro no livro respectivo, referem-se a dois tipos de operações: “Remessa para industrialização por encomenda” – CFOP 6.901 e “Vendas de produção do estabelecimento” – CFOP 7.101.

Consigna que foram anexadas por amostragem cópias das notas fiscais referentes às “remessas para industrialização” (fls. 337/347) e planilhas onde se relaciona as notas fiscais de vendas direcionadas ao comércio exterior, nos três exercícios fiscalizados (fls. 348/416).

Conclui registrando que, com base nos livros e documentos apresentados pelo contribuinte, constatou que este desenvolve exclusivamente atividade destinada à exportação, cujas operações de saídas das mercadorias ocorreram com não incidência do ICMS.

Intimado o contribuinte para ciência sobre o resultado da diligência, este acusa o recebimento de cópia do Parecer ASTEC/CONSEF nº 120/2009 e do termo de diligência (fl. 418), contudo, silencia.

O autuante se pronunciou à fl. 421, na qual ratifica o resultado da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, porém, ressalta que o crédito tributário constituído através do Auto de Infração em lide, originou-se da omissão de saídas de mercadorias tributáveis (sisal) verificada por intermédio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados e que não tiveram os seus registros e pagamentos escriturados nos livros fiscais próprios do estabelecimento.

Salienta que a exigência do imposto não decorre daquelas saídas destinadas ao mercado externo e que foram devidamente registradas, mas, sim, das mercadorias que foram vendidas e que realmente excederam das suas remessas para industrialização, conforme fartamente relatado e provado através dos demonstrativos contido no Auto de Infração, também mencionados na Informação Fiscal acostada aos autos.

Consigna ainda que embora as mercadorias excedentes (sisal) tenham sido destinadas à exportação, o autuado não comprovou em nenhum momento tanto através dos seus registros fiscais e contábeis quanto em sua peça de defesa, a origem das fibras de sisal bruto que sobraram daquelas que foram remetidas por ela para industrialização.

Afirma restar evidenciado que o autuado vendeu aquilo que não tinha em seus estoques. Manifesta o entendimento de que à luz da legislação vigente não tem o autuado amparo ao ilícito cometido. Esclarece que tudo fora feito com base na presunção legal de que as mercadorias foram adquiridas com recursos oriundos de operações tributáveis anteriormente realizadas e omitidas nos exercícios de 2005 e 2006.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas e 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.

No caso, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apontada no Auto de Infração decorre da presunção de que ocorreram saídas anteriores sem pagamento do imposto, em função da constatação de existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, estando prevista no artigo 2º, §3º, V do RICMS/97, regra emanada do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que dispõe:

“Art.4º. (...)

(...)

§4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais aquisições são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96, acima transscrito.

Observo que o impugnante alega que não tem o menor sentido a empresa, principalmente o estabelecimento autuado, omitir entradas e saídas de mercadorias, tendo em vista que desenvolve atividade exclusivamente destinada à exportação, cujas operações de saídas de mercadorias não sofrem a incidência tributária.

A 1^a JJF, considerando a alegação defensiva, converteu o processo em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal, para verificar e informar se, efetivamente, o estabelecimento autuado realizava, exclusivamente, operações de saídas de mercadorias com destino ao exterior, conforme alegado pelo impugnante.

Isto porque, conforme entendimento já pacificado neste CONSEF através de diversas decisões, quando apurada omissão de saídas por presunção, a exigência do imposto deve recair exclusivamente sobre as operações tributadas normalmente, valendo dizer, a contrário senso, que devem ser excluídos os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária. Ou seja, deve ser aplicada a proporcionalidade para se exigir apenas o imposto referente às operações tributáveis normalmente.

Evidentemente que, se o contribuinte realiza apenas operações de saídas de mercadorias não tributáveis não há que se falar em proporcionalidade, haja vista que 100% de suas operações estão abrangidas pela desoneração do imposto.

Conforme o resultado da diligência cumprida pela ilustre Auditora Fiscal Alexandrina Natália Bispo dos Santos, refletido no Parecer ASTEC nº 0120/2009, esta verificou “*in loco*”, os livros e demais documentos do contribuinte referentes ao período autuado, restando comprovado que este desenvolve, exclusivamente, atividade destinada à exportação, cujas operações de saídas das mercadorias ocorreram com não incidência do ICMS.

É relevante consignar que o entendimento deste CONSEF, conforme explicitado acima, foi solidificado com a ratificação dada pela Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, através da Instrução Normativa n. 56/2007, conforme se vê no seu enunciado abaixo transscrito:

“O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza; bem como a necessidade de orientar o procedimento fiscal relativo a essa matéria, resolve expedir a seguinte”.

No seu item 2 a referida Instrução Normativa n.56/2007, afasta qualquer possibilidade de dúvidas quanto a inaplicabilidade dos roteiros fiscais referentes às presunções previstas no § 4º do art. 4º da Lei n. 7.014/96, conforme se verifica na reprodução abaixo do mencionado item:

“2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.”

Assim sendo, resta claro que o procedimento adotado na autuação em exame foi inadequado, haja vista que nos termos do item 2, da Instrução Normativa 56/2007, se no curso da ação fiscal o preposto fiscal verificar que as operações habituais do contribuinte são integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar esse roteiro de fiscalização.

Diante do exposto, impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, haja vista que a integralidade das operações de saídas de mercadorias realizadas pelo autuado é amparada pela não incidência do ICMS. Infração nula.

Recomendo a autoridade fazendária competente, a repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante manda o art. 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232957.0003/08-1**, lavrado contra **COMPANHIA INDUSTRIAL DO SISAL – CISAL**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR