

A. I. Nº - 298962.0001/08-9
AUTUADO - AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.
AUTUANTE - EGÍDIO SILVA
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 25. 02. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0010-01/10

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE SAÍDAS ANTERIORES NÃO DECLARADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Operações com açúcar. Levantamento efetuado com base na movimentação de sacos de embalagens. Levantamento quantitativo de estoque com base em “contagem indireta”. Prática que só pode ser utilizada quando se tem como referência elemento sobre o qual exista um controle de estoque obedecendo a critério e escrituração. Lançamentos nulos, por falta de certeza e liquidez. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Autuado elide parcialmente a acusação fiscal. Refeitos os cálculos do imposto. Reduzido o valor do débito originalmente exigido. Infração parcialmente subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Autuado elide parcialmente a autuação. Refeitos os cálculos do imposto. Reduzido o valor do débito originalmente exigido. Infração parcialmente subsistente. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuação realizada incorretamente por ter sido exigida por exercício e não por período mensal, impossibilitando a incidência de acréscimos moratórios, conforme exige a Lei nº 9.837/05. Infração nula. 5. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. O autuado na condição de industrial deveria tributar as operações de saídas das mercadorias e não antecipar o imposto na entrada. Procedimento em desacordo com a legislação do ICMS. Correta a exigência de estorno de crédito fiscal relativo ao material de embalagem. Infração subsistente. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE SAÍDAS. Os documentos não operações de circulação regularmente, sujeitas ao in

Acolhida a nulidade argüida. Auto de Infração
PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2008, exige ICMS no valor de R\$ 412.570,41, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 608,61, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2004 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.890,03, acrescido da multa de 70%. Consta se tratar de omissão de saídas de sacos plásticos para embalagens de 1 e 2 quilos, sem a emissão da respectiva nota fiscal de saída a qualquer título, ou atrelado ao produto específico, açúcar, explorado pelo estabelecimento ou mesmo, atribuído um percentual como perda na sua utilização;
2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 259.792,32, acrescido da multa de 70%. Consta se tratar de omissão da aquisição de 482.381 quilos de açúcar sem a devida documentação legal apurado mediante a constatação da omissão de saídas das embalagens utilizadas, conforme levantamento quantitativo de estoque constante das planilhas às fls. anexas ao PAF;
3. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 51.958,46, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de antecipação deixada de efetuar nas aquisições de 520.724 quilos de açúcar adquiridos sem a devida documentação fiscal, apurados mediante levantamento físico de estoques constatados pela omissão de saídas das embalagens utilizadas, conforme planilha às fls. Anexas ao PAF;
4. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 150,00;
5. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas no anexo 88 [art. 353, II, do RICMS/BA], nos meses de janeiro, março, abril, outubro e dezembro de 2004, fevereiro a maio e dezembro de 2005, janeiro a março e maio de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.819,53, acrescido da multa de 60%;
6. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, nos meses de agosto e setembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 37.650,00, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a valores deixados de recolher relativos à diferença de alíquotas pela aquisição de um caminhão Volvo atra oriundo do Paraná e das Notas Fiscais n.s 46326,46359 emitidas pela ei de uma jamanta carga seca. Conforme planilha à fl. 267e notas anexad

7. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 458,61. Consta se referir ao valor das mercadorias isentas e outras, deixadas de lançar as respectivas notas fiscais no LRE, conforme planilha anexada às fls. 265 a 267 do PAF;
8. Deixou e efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização de produtos, cujas saídas subseqüentes ocorreram com isenção do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 44.058,25, acrescido da multa de 60%. Consta que se trata de material de embalagens;
9. Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.117,56, acrescido da multa de 70%. Consta se referir às Notas Fiscais n.s 9975, 75884, 76669, 84895 do ano de 2004; 545095, 93015, 95339, 97482 de 2005 e 10058, 101999, 102017 e 112504 de 2006, conforme planilhas anexadas às fls. 265 a 267;
10. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2005, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 4.079,02, acrescido da multa de 70%. Conforme planilhas à fl. 207 anexa ao PAF.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou peça impugnatória às fls. 1153 a 1172, arguindo, inicialmente, a nulidade das infrações 01, 02, 03, 04 e 10, todas relacionadas com o levantamento quantitativo de estoques levado a efeito pelo autuante.

Alega que só comercializa açúcar, produto enquadrado no regime de substituição tributária, razão pela qual o ICMS é pago antecipadamente nas operações de origem, encerrando a fase de tributação nas operações internas subseqüentes.

Afirma não ser fabricante de açúcar e que adquire o produto em saco de 50 quilos, e além de revender com as mesmas características, revende fracionando em pacotes de 1 e 2 quilos, acondicionado em embalagens (sacos plásticos de 1 e 2 quilos) adquiridas especialmente com esta finalidade.

Acrescenta que o autuante realizou levantamento quantitativo das embalagens e, tendo encontrado omissão de saídas desses produtos, além de cobrar ICMS sobre esta operação na infração 01, também considerou que houve omissão de entrada de açúcar, cobrando ICMS normal na infração 02 e o antecipado na infração 03. Diz que na infração 10 o autuante exige ICMS novamente sobre omissão de entrada de açúcar com base na omissão de saída de embalagens, por ter sido esta inferior ao valor da omissão de saída.

Tece diversas considerações sobre o levantamento levado a efeito pelo autuante e registra que este como não identificou omissão de entrada de açúcar, o que autorizaria a cobrança tanto do ICMS normal como o substituído, resolveu com base na omissão de saída de embalagens, considerar que houve omissão de entrada de açúcar sem respaldo na forma regulamentar.

Observa que, caso houvesse de fato omissão de saída de embalagem, o autuante poderia ter cobrado o imposto calculado sobre a respectiva omissão, considerando-se o preço médio praticado nas aquisições dos sacos plásticos. Contudo, diz que nem isto poderia ser exigido, pois não revende embalagem, mas apenas as utiliza para acondicionar o açúcar nas saídas de pacotes de 1 e 2 quilos.

Salienta que está pagando o ICMS antecipadamente nas entradas de açúcar que poderia fazer nas saídas internas subseqüentes, sem sofrer o ônus

tendo em vista que realiza transformação do produto original adquirido, pois adquire em saco de 50 quilos e revende em pacotes de 1 e 2 quilos.

Prosseguindo, apresenta análise dos demonstrativos do levantamento quantitativo de açúcar referente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, apontando a existência de diversos erros, a exemplo de ter deixado o autuante de proceder a contagem de saídas de açúcar constantes de diversas notas fiscais; ter considerado quantidade diferente da indicada nas notas fiscais: 1.500 ao invés de 150; 600 por 300. Diz que com as correções efetuadas as infrações apontadas pelo autuante ficariam limitadas a R\$ 212,06 na infração 02; R\$ 42,41 na infração 03 e R\$ 50,00 na infração 04.

Sustenta que o autuante jamais poderia ter realizado levantamento quantitativo das embalagens para, cobrar omissão de entrada de açúcar. Invoca o Acórdão n. 0013-12/06, reproduzindo a ementa, cujo teor diz respeito à nulidade do levantamento quantitativo de estoque, realizado sem respaldo na lei e nas técnicas de auditoria fiscal-contábil.

Rechaça a infração 05, sustentando que em relação ao exercício de 2005 o levantamento realizado pelo autuante deverá ser revisto por fiscal estranho ao feito, uma vez que considerou indevidamente na base de cálculo valores de fretes que não pagou, no caso, cláusula CIF. Relaciona as notas fiscais cujos cálculos da antecipação tributária ocorreram com erro nos meses de fevereiro a maio e outubro a dezembro de 2005, e diz que excluindo os valores dos fretes considerados indevidamente pelo autuante e a diferença já paga das citadas notas fiscais, no tocante ao exercício de 2005, o ICMS efetivamente devido é de R\$ 756,59 e não R\$ 3.485,46, lançada pelo autuante, conforme Demonstrativo 08 anexado.

Relativamente à infração 06, sustenta que a diferença de alíquotas devida é de R\$ 14.450,00 e não R\$ 28.900,00, tendo em vista que o autuante se equivocou ao aplicar a alíquota de 17% e não 12% por se tratar de caminhão-trator. Quanto às demais notas fiscais admite que o valor exigido de R\$ 8.750,00 está correto. Contudo, afirma não existir diferença a recolher, pois nos meses objeto da autuação dispunha de crédito fiscal que deduzido da diferença de alíquota, implica, ainda, em saldo credor, conforme cópia do livro RAICMS que anexa.

Quanto à infração 08, registra que o lançamento fiscal reclama estorno de crédito relacionado com as saídas de embalagens que condicionam o produto açúcar, por entender o autuante que este último goza de isenção, conforme a autuação. Invoca e reproduz os arts. 93 e 106 do RICMS/BA, para sustentar que o direito ao crédito nas aquisições de embalagem é líquido e certo, haja vista que opera exclusivamente com açúcar – mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária - não tendo como absorver o crédito, gerando o seu acúmulo.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 1335 a 1338, na qual registra, inicialmente, que o autuado não é essencialmente comercial, muito embora compre e venda a mercadoria açúcar refinado ou açúcar em pó, devendo ser estornado o crédito de ICMS pelo uso e inserção das embalagens, em conformidade com o art. 100, III, c/c o §5º, I, III e IV do art. 2º do RICMS/BA e não o art. 106 do mesmo Diploma regulamentar, conforme alega o impugnante.

Contesta a nulidade argüida pelo autuado relativa às infrações 01, 02, 03, 04 e 10, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a defendente deveria estornar o crédito das embalagens se a saída da mercadoria está sujeita a substituição tributária;
- b) que a defendente vende em média 96% de açúcar refinado que processa;
- c) que a defendente reconhece o óbvio ao justificar que o imposto não deveria incidir como forma de antecipação porque há “transformação do produto originalmente adquirido...”;
- d) que alega não ser fabricante de açúcar, mas esquece que proc
empacotando-o para vender em pacotes de 1 e 2 quilos;
- e) que verificou e re-ratificou o procedimento conforme os novos dem

f) que se o autuado está pagando antecipadamente o ICMS nas entradas de açúcar, e não ocorre o mesmo com os sacos plásticos, deveria ter feito o estorno quando do seu uso, ou na saída, pois os sacos plásticos, usados no acondicionamento do açúcar são tecnicamente, uma mercadoria agregada ao produto final. Tece comentário sobre o significado da palavra embalagem.

Prosseguindo, no que diz respeito à alegação defensiva sobre os pesos dos sacos plásticos, esclarece que se apoiou no Laudo n. 697076 e Consulta de 18/02/08 do IBAMETRO, para realizar o levantamento assinado pelo mesmo técnico que assinou os laudos apresentados pelo impugnante e que a diferença existente deve decorrer do fato de que as embalagens recém adquiridas já possuam uma textura do filme diferente daquelas adquiridas anteriormente.

Salienta que, com base em laudos e informações técnicas oriundas de órgão oficial, além da juntada de material, conforme fls. 394/395, avaliados e pesados em balança de precisão, efetuou a apuração do imposto devido.

Afirma que está se exigindo a omissão de entradas de açúcar justificada ou baseada, pela omissão de saídas do saco plástico ou embalagem adquirida para esse fim. Sustenta que não se justifica dizer que houve perdas pela existência de prazo de validade, tendo em vista que tal prazo não existe.

Diz que nos três exercícios fiscalizados foi constatado um total equivalente de 1.739.344 quilos de açúcar adquiridos sem documentação fiscal, pois esse é o montante dos invólucros que acondicionavam esse produto. Reproduz argumento utilizado na peça de defesa, para dizer que este tem o intuito de elisão.

Consigna que está juntando novo demonstrativo de débito, em razão de alterações nos valores reclamados.

Conclui mantendo a autuação.

Intimado o autuado para ciência da informação fiscal este se manifesta às fls. 1479/1480, reiterando os argumentos da peça inicial.

O autuante se pronunciou às fls. 1483/1484, na qual contesta os argumentos defensivos e mantém a autuação.

A 1ª JJJ, após discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência (fl. 1494), à Assessoria Técnica do CONSEF - ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal, para verificar a quantidade de sacos de 1 e 2 quilos, efetivamente, contida em 1 quilo de filme adquirido pelo autuado, de acordo com cada fornecedor, que guardem relação com o período autuado, e que após a verificação, elaborasse, se fosse o caso, novo demonstrativo, com as devidas correções. Foi solicitado ainda, que se verificasse e informasse a verdadeira condição do contribuinte, isto é, se de fato exerce a atividade industrial ou comercial, inclusive, informando a preponderância da atividade exercida em termos percentuais, se fosse o caso, podendo a verificação ser feita com base nas notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias.

Através do Parecer ASTEC N. 0088/2009, a diligente esclareceu que em visita ao estabelecimento autuado, constatou se tratar de uma empresa que comercializa exclusivamente açúcar, estando cadastrada no CAD/ICMS na SEFAZ sob o código 4637102 – Comércio atacadista de açúcar, tendo como atividade secundária o código 829200 – Envasamento e empacotamento sob contrato.

Prosseguindo, discorre sobre o processo adotado pelo autuado, dizendo que este adquire o açúcar cristal em saco de 50 quilos e, posteriormente, antes de separá-lo em unidades de 1 e 2 quilos, submete a um processo de trituração ou moagem para transformá-lo em açúcar em pó.

Acrescenta que intimado o contribuinte para elaborar demonstrativo onde ficasse evidenciada sua real atividade, este comprova que, tomando por base o exercício de 2006, a título de amostragem, do total de açúcar comercializado no período, no caso, 2.100,72 comercializados 161.400 em embalagem de 2 quilos e 1.939.050 quil

Salienta que apenas 270 quilos foram comercializados da mesma forma como fora adquirido, ou seja, em saco de 50 quilos, conforme demonstrativo anexado às fls. 1505 a 1553.

Esclarece que as embalagens são adquiridas em bobinas, cuja quantidade de material é medida em quilos, que são separados em unidades quando do processo de empacotamento realizado pela máquina, conforme fotografias acostadas pelo impugnante à fl. 1554. Diz que tais embalagens são inventariadas ao final do exercício por unidade.

Observa que a controvérsia no processo em lide se dá em decorrência da metodologia empregada pelo autuante para caracterizar a omissão de saídas, que tomou como base embalagens que apresentam características que variam em função do fornecedor, repercutindo na quantidade unitária existente em cada quilo. Acrescenta que tal fato é constatado pela apresentação de dois relatórios com conclusões divergentes a esse respeito emitidos pelo IBAMETRO.

Registra que a primeira conclusão técnica anexada às fls.20/21, levada em consideração pelo autuante para execução de seus trabalhos aferiu peso de 4,9 gramas por unidade para as embalagens de 1 quilo e 7 gramas por unidade, para embalagem de 2 quilos.

Já o laudo técnico emitido pelo mesmo IBAMETRO para o autuado, atestou o peso médio de cada embalagem de 1 e 2 quilos, de 6,00 e 11,7 gramas, respectivamente, conforme consta às fls. 1183/1184.

Continuando, presta as seguintes informações:

- a) Existem variações de quantidades em cada pacote de filmes adquiridos pela empresa para embalagem do açúcar, decorrentes da espessura do plástico utilizado na confecção do produto, do material utilizado por cada fornecedor, da ocorrência de defeitos de fabricação, etc.;
- b) Conforme informação prestada pelo IBAMETRO à fl. 21, não existe Portaria INMETRO definindo peso a ser considerado para embalagem saco plástico, concluindo que a média de peso não é exata;
- c) Restou comprovada a ocorrência de perdas de embalagem durante o processo de empacotamento do açúcar, cuja quantidade se torna relevante num período considerado, conforme encontradas no momento da diligência, inclusive, com a juntada de fotografias pelo autuado;
- d) Relativamente às embalagens danificadas, a empresa comercializa como sucata, para processo de reciclagem do plástico, conforme comprovam por amostragem, notas fiscais anexadas às fls. 1556/1557;
- e) Contribuinte registra em sua escrita fiscal os créditos destacados em notas fiscais referentes à aquisição de embalagem, contudo, tais créditos não foram utilizados durante o período fiscalizado, conforme se verifica em cópia do livro RAICMS anexado por amostragem do exercício de 2005 às fls. 1310 a 1333;
- f) O autuante elaborou demonstrativo às fls. 1558 a 1618, onde se mostra evidente que se considerado o peso de cada unidade dos sacos plásticos de 01 e 02 quilos, aqueles declarados pelo IBAMETRO no segundo laudo às fls. 1619 a 1621, as quantidades de embalagens consideradas omissas pela autuação não subsistiriam, pois tomando como exemplo o demonstrativo de fls. 1575 “Comparativo de Entradas de Sacolas de 1 kg – exercício de 2004”, o autuante considera entradas no estabelecimento 204 unidades, enquanto se baseando no segundo laudo as entradas seriam de 168 unidades.

Conclui a diligente que não é possível aferir concretamente, a quantidade de sacos de 1 e 2 quilos contida em 1 quilo de filme adquirido pelo autuado, pelas razões acima apresentadas, sendo a metodologia utilizada pelo autuante de cobrar omissão de entradas de omissão de saídas de sacos plásticos utilizados em sua embalagem, in

Registrou, ainda, conclusivamente, que o autuado possui todos os elementos necessários à realização do levantamento quantitativo de estoques do açúcar, pois apresentou notas fiscais de entradas e saídas com descrição precisa do produto comercializado, assim como, os livros fiscais devidamente escriturados.

Intimado o contribuinte para ciência sobre o resultado da diligência fls. (1623/1624), este acusa o recebimento, contudo, silêncio.

O autuante se manifestou às fls. 1626 a 1632 sobre o Parecer ASTEC N. 0088/2009, contestando peremptoriamente o resultado apresentado pela diligente. Diz que na atividade principal a empresa devia comprar o açúcar em sacas e vender em sacas, mas, atendendo a uma demanda de mercado, tritura o açúcar, ensaca-o em sacos de 1 e 2 quilos, com a marca da sua empresa e o revende, no atacado.

Afirma que o ensacamento e a trituração são atividades equiparadas à industrialização, sendo irrelevante se o contribuinte é inscrito como comerciante ou não. Acrescenta que o Estado o inscreveu naquilo que fora solicitado.

Consigna que a atividade laboral para tornar o açúcar em pó e o seu ensacamento agregam o processamento em máquinas, mão de obra e embalagem, portanto, mudam a característica do produto originalmente adquirido, de açúcar cristal para açúcar em pó, não importando o processo usado, isto é, se mecânico, eletrônico, manual ou outro qualquer. Cita o art. 2º, § 5º, incisos I a V, do RICMS-BA, reproduzindo-os, para fundamentar o seu argumento.

Diz que a dinâmica do mercado exige novos produtos ou com novas embalagens, ou com outras apresentações ou mesmo com outros formatos, se verificando assim o processo da industrialização propriamente dito.

Destaca que a atividade real da empresa é a moagem e empacotamento do açúcar que compra em sacas de 50 kg, medida universal, e o tritura, transformando-o em açúcar em pó, ensacado-o em pacotes ou saquinhos plásticos de 01 e 02 quilos e os vende a supermercados e outros tipos de estabelecimentos que repassam ao público, mas as suas atividades legais, concedidas pelo poder público é a de comércio, tendo como opção o segundo CNAE, o que não a impede de praticar o que pratica.

Consigna que a empresa não foi cadastrada com atividade de indústria, só que, o produto que ela comercializa, sofre alteração na sua forma original e de quebra é acondicionada de outra forma que não a original, sendo, portanto, um novo produto, praticando assim atividade industrial.

Afirma que o autuado ao pegar uma embalagem de um dos seus fornecedores, com certeza dentro das suas conveniências, faz uma exposição donde o peso dos sacos para 01 kg e para 02 kg é quase o dobro do primeiro laudo fornecido pelo mesmo órgão no decorrer da fiscalização e que deixou de ser considerado, fora fornecido ao posto fiscal pela própria empresa.

Aduz ser muito conveniente, já em fase de defesa, que se apresente um saco mais pesado com o fito de diminuir a evasão. Diz que o intuito não é penalizar a empresa, mas evitar que o Estado sofra os danos da sonegação.

Manifesta o entendimento de que deveria a diligente elaborar outro demonstrativo onde pelo menos, se considerasse a média, o mais correto seria considerar o primeiro Laudo n. 697076 de 30/01/2008(fl. 20), elaborado pela funcionária do IBAMETRO – matrícula 989614 – onde é atribuído o peso da embalagem ao saco de 01 kg, equivalente a 4,9 gramas, isso dado como média na quantidade examinada.

Salienta que em correspondência mantida como o mesmo órgão, este informara (fl. 21) que a média para sacos de 01 kg era de 4,8 gramas, bem próximo, e para o saco de melhor elucidar os fatos, juntou às folhas 394 e 395 dos autos, em empacotadora, também de açúcar, cujos pesos foram 4,0 gramas para

para sacos de 2 kg. Diz que nada disso fora levado em consideração pela pessoa responsável para cumprir a diligência. Observa que esses pesos foram aferidos em balança eletrônica de precisão de uma ourivesaria.

Observa que a empresa não possui nenhum registro do que gastara de embalagens no processo de empacotamento, sua contabilidade é inexistente, e além disso se apropria do crédito, mas, não o estorna na medida em que o uso é evidente e das perdas que provavelmente existem.

Manifesta o entendimento de que se a embalagem é adicionada a um produto cuja fase de tributação está encerrada, forem isentas ou não tributadas o crédito absorvido deve ser estornado ou anulado, conforme preceitua o art. 100 do RICMS-BA, que transcreve.

Esclarece que requisitou ao autuado, sacos para embalagem de 01 quilo e de 02 quilo e voltou a pesar em balança eletrônica de precisão: o de 01 kg pesou 5,7 gramas e o de 02 kg pesou 11,5 gramas, de um fornecedor que não fora identificado.

Observa que foram valores diferentes do laudo do IBAMETRO fornecido ao autuado, contudo, isso é compreensível em virtude da precisão do corte do saco após pesagem, sendo fato de que não se deve desprezar o laudo de fls. 20/21, pois, conforme ela mesma afirma, são fabricantes diferentes, e o que fora fornecido não tem a identidade do fabricante, mas, tudo indicando que é um só, além do que há plásticos de alta e baixa densidade, porém há uma afirmativa, o filme produzido para esse fim, é o transparente e tem espessura, tamanho e transparência individual de conformidade com que o encomendante quer. Acrescenta ser provavelmente o de baixa densidade e, esses detalhamentos o autuado não esclarece, usava sacos com os pesos constantes do primeiro laudo, não se pode é dar como concluído e aceito com os elementos apresentados e existentes hoje. Diz que pode haver variação também, é da qualidade da matéria prima, visto os sacos juntados aos autos às folhas 394 e 395 que também devem ser levados em consideração no julgamento do processo.

Registra que juntou também uma folha plástica, em aberto, utilizada na pesagem do saco de 02 quilos que foi de 12,4 gramas, essa diferença poderá ser admitida como a perda que a empresa alega, isso agora, e quem pode precisar naquela época? - O levantamento de então.

Sustenta que a alegação de defeitos de fabricação não existe e, se por acaso ocorresse, o fabricante faria a reposição, pois existe essa garantia. Diz existir nos fabricantes o controle de qualidade, o que foi declarado nos contactos telefônicos que realizou, sendo suficiente ver devoluções que já foram efetuadas pelo autuado, por erro na especificação da encomenda.

Alega que no processo de feitura do plástico pode haver leves alterações dependendo do clima, da máquina extrusora, das bordas para corte e solda, da matéria prima utilizada, como ocorre em qualquer industrialização nada sendo 100% igual.

Rechaça a juntada das fotos à fl. 1555, dizendo que estas não devem ser consideradas, pois existem sacas com embalagens timbradas e outras totalmente em branco. Questiona: *“Quem pode afirmar se não houvera o desensacamento ou alguma “arrumação” para querer justificar suas falhas? Por que a empresa não alegara ou mostrara isso no decorrer da ação fiscal ou mesmo quando da sua defesa? E as folhas 1556 e 1557 quem pode afirmar que se refere a sacos de 1 kg e 2 kg?”*

Prosseguindo, afirma que a empresa não substituiu o tributo na entrada. Se houver a antecipação parcial há de se considerar como tal, o que se constata, de fato, e a escrituração no livro fiscal próprio, do crédito a que faz jus.

Sustenta que todos os levantamentos foram realizados com base na legislação vigente e com as melhores técnicas de auditoria geralmente aceitas, sendo evidente que se há diferença nas embalagens, *compras+estoque inicial-estoque final=saidas a qualquer título*, e se não há *batimento*, ocorreu a saída ou entrada a descoberto. Salienta que o fato de o levantamento ter deixado de considerar uma nota fiscal ou outra, fora por falha do autuado ou tal documento.

Diz que o fato de se atribuir a conversão das quantidades está evidente, e se existem variações deve ser considerada dentro da razoabilidade.

Finaliza dizendo que espera que o Auto de Infração seja julgado, na melhor forma e dentro dos princípios do direito.

VOTO

A princípio, cabe-me apreciar a nulidade argüida pelo impugnante, referente às infrações objeto do levantamento quantitativo de estoques, no caso, 01, 02, 03, 04 e 10, sob o argumento de que como o autuante não identificou omissão de entrada de açúcar, o que autorizaria a cobrança tanto do ICMS normal como o substituído, resolveu com base na omissão de saída de embalagens considerar que houve omissão de entrada de açúcar, o que não encontra respaldo na forma regulamentar.

Certamente, levou a efeito o autuante levantamento quantitativo de estoques realizando uma “contagem indireta”, ou seja, com base na omissão de sacos de embalagens de 1 e 2 quilos chegou a omissão de saídas de açúcar.

Inexiste nos autos qualquer explicação sobre o motivo determinante de se efetivar uma contagem indireta, quando poderia e deveria ser feita uma contagem direta, conforme manda a Portaria nº 445/98, haja vista a existência de livros e documentos fiscais, inclusive, notas fiscais de entradas e saídas.

A diligência solicitada por esta 1ª JF trouxe como resultado refletido no Parecer ASTEC N. 0088/2009, a conclusão de que a metodologia utilizada pelo autuante de apurar omissão de entradas do produto açúcar com base na omissão de saídas de sacos plásticos utilizados em sua embalagem, mostrou-se inadequada, por não caracterizar de forma precisa as quantidades movimentadas pelo autuado.

Ademais, a constatação “*in loco*” realizada pela diligente de que o autuado possuía todos os elementos necessários à realização do levantamento quantitativo de estoques do açúcar, pois apresentou notas fiscais de entradas e saídas com descrição precisa do produto comercializado, assim como, os livros fiscais devidamente escriturados, afasta qualquer dúvida sobre a inadequação da metodologia utilizada.

Assim sendo, considero nulos os lançamentos das infrações 01, 02, 03, 04 e 10, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, por se embasarem em elementos desprovidos dos requisitos indispensáveis de certeza e liquidez. Recomendo a autoridade competente analisar a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.

No que concerne à infração 05, verifico que o autuante acatou a alegação defensiva relativa à inclusão do frete CIF na base de cálculo do imposto devido por antecipação e refez os cálculos, reduzindo o valor do débito originalmente consignado no Auto de Infração de R\$ 8.819,53, para R\$ 6.998,80. Infração parcialmente subsistente.

Quanto à infração 06, observo que o autuante corrige o levantamento aplicando a alíquota de 12% e não 17% conforme originalmente calculado, haja vista que a exigência diz respeito a caminhão-trator, cuja alíquota é de 12%, nos termos do art. 51, III do RICMS/BA, passando o valor do débito para R\$ 26.576,47.

No que concerne à alegação defensiva de que não existe diferença a recolher, pois nos meses objeto da autuação dispunha de crédito fiscal que deduzido da diferença de alíquota, implica, ainda, em saldo credor, conforme cópia do livro RAICMS, certamente não pode prosperar, haja vista que a apuração pretendida somente poderia ter sido feito espontaneamente, ou seja, pelo próprio autuado, antes do início da ação fiscal. Infração mantida.

No respeitante à infração 07, constato que o autuado silencia quanto à acusação fiscal, contudo, vejo que o autuante incorreu em equívoco ao consignar a exigência no Auto de Infração por período anual, ou seja, por exercício, quando deveria ter feito por período menor ao Erário estadual, por afastar a possibilidade de incidência de acréscimo.

de ocorrência do fato, conforme determina a Lei nº 9.837/05. Assim sendo, considerando ser o crédito tributário indisponível, esta infração é nula, devendo ser repetido os atos, a salvo de falhas, na forma do art. 21 do RPAF/99. Infração nula.

Relativamente à infração 08, constato a existência de uma disfunção referente à efetiva condição do contribuinte. Ou seja, está cadastrado no CAD/ICMS na SEFAZ sob o código 4637102 – *Comércio atacadista de açúcar* -, tendo como atividade secundária o código 829200 – *Envasamento e empacotamento sob contrato* – contudo, exerce, preponderantemente, a atividade industrial, haja vista que do total de açúcar adquirido apenas uma parte ínfima é comercializada da mesma forma, isto é, em sacos de 50 kg, sendo a parte substancial- 96% segundo consta nos autos - transformada e comercializada em embalagem de 1 e 2 quilos.

Observo que o próprio autuado diz que está pagando o ICMS antecipadamente nas entradas de açúcar, com agregação da MVA, o que *“poderia fazer nas saídas internas subseqüentes, sem sofrer o ônus da tributação antecipada, tendo em vista que realiza transformação do produto original adquirido, pois adquire em saco de 50 quilos e revende em pacotes de 1 e 2 quilos.”*

Ora, o legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de antecipação do ICMS, não deixou ao talante do contribuinte fazê-la ou não, mas sim determinou que esta fosse feita, excluindo apenas da exigência aquelas situações expressamente previstas no RICMS/BA.

Assim é que, sendo o adquirente atacadista estará obrigado a antecipar o imposto na entrada da mercadoria, no prazo previsto na legislação do ICMS, observadas as ressalvas existentes no RICMS/BA. Nesta situação poderá sim manter o crédito fiscal porventura existentes, conforme aventado pelo impugnante, haja vista a previsão contida nos arts. 93 e 106 do RICMS/BA.

Porém, tratando-se o adquirente de industrial deverá observar a determinação do art. 355, inciso III do RICMS/BA, no sentido de que não deve ser feita a antecipação do imposto, *quando a mercadoria se destinar a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

Nessa linha de entendimento, resta claro que o autuado não teria a faculdade de antecipar ou não o imposto, pois diante de sua situação fática de estabelecimento industrial, – digo fática por estar cadastrado na SEFAZ com a atividade principal de atacadista - não deveria antecipar o imposto na entrada, mas, sim, se creditar do imposto destacado na nota fiscal de aquisição do açúcar, assim como na nota fiscal de aquisição das embalagens e, após a transformação e empacotamento, efetuar a saída do produto, destacando na nota fiscal o imposto sobre a operação própria e também efetuar a retenção do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, utilizando como base de cálculo o valor de venda - agregado dos custos da produção do açúcar, inclusive das embalagens – acrescido da MVA.

É certo que ao realizar a antecipação do imposto como diz estar fazendo, o autuado mesmo que involuntariamente, traz prejuízo ao Erário estadual, pois mesmo aplicando a MVA, utiliza uma base de cálculo menor do que a que seria praticada na saída do produto transformado.

Assim sendo, ao efetuar a antecipação do imposto na entrada do açúcar, portanto, realizar a operação de saída do açúcar com a fase de tributação encerrada, teria que estornar o crédito relativo às embalagens, conforme exigido na autuação, haja vista que o seu valor não foi agregado na base de cálculo do imposto na entrada e não será tributado na saída.

Devo registrar que o autuante ao *“re-ratificar”* o levantamento referente a esta infração, apresentou novo demonstrativo de débito com a indicação do valor de R\$ 44.638,12, portanto, superior ao originalmente consignado no Auto de Infração no valor de R\$ 44.058,25 mediante a lavratura de outro Auto de Infração para exigir a diferença. RPAF/99. Infração mantida.

No que tange à infração 09, observo que o autuado não impugna este item da autuação, contudo, vejo que o autuante incorreu em equívoco ao consignar a exigência no Auto de Infração por período anual, ou seja, por exercício, quando deveria ter feito por período mensal. Assim sendo, considero esta infração nula, devendo ser repetido os atos, a salvo de falhas, na forma do art. 21 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298962.0001/08-9**, lavrado contra **AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$77.633,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, “d”, “f”, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a repetição dos atos, a salvo de falhas, na forma do art. 21 do RPAF/99, quanto às infrações 01, 02, 03, 04, 07, 09 e 10.

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, 09 de fevereiro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR